

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Viriato, 52
28010 MADRID

Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

Alboraya, 23
46010 VALENCIA

Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

MARZO 2006 – NÚMERO 276

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo

(Abogada. Máster en Tributación)

Sotero Amador Fernández

(Economista. Máster en Dirección Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR

- Roberto Alonso Alonso
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Luis Manuel Alonso González
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Oriol Amat Salas
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Dolores Arias Abellán
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Inocencio Carazo González
(Auditor de Cuentas)
- Monserrat Casanovas Ramón
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Juan Ferreiro Lapatz
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Antonio Longas Lafuente
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Joan Montllor i Serrats
(Decano de la Universidad Autónoma de Barcelona)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Valentín Pich Rosell
(Presidente del REAF)
- Iu Pijoan i Font
(Director General de Tributos de la Generalitat de Catalunya)
- Diego Prior Jiménez
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Enrique Ribas Mirangels
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Javier Romano Aparicio
(Profesor del CEF)
- Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Susana Sartorio Albalat
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Antoni Serra Ramoneda
(Catedrático Emérito de Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
(Profesor del CEF)

NOTA: Este número 276, correspondiente al mes de marzo de 2006, está formado por **dos volúmenes**, uno referente a tributación y otro a contabilidad.

SUMARIO

Página

VOLUMEN N.º 1

TRIBUTACIÓN

15/2006	Novedades en el IRPF aprobadas durante 2005 y anteproyecto de ley de reforma . (Teodoro Cordón Ezquerro)	3
16/2006	Impuesto sobre Sociedades. Normas aplicadas en 2005	37
	(Eduardo Sanz Gadea)	
17/2006	Principales modificaciones en la regulación de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas	53
	(Francisco de Asís Pozuelo Antoni)	
18/2006	La compensación de pérdidas de las filiales extranjeras: MARKS & SPENCER .	89
	(Eduardo Sanz Gadea)	
19/2006	El IAE en la actividad de promoción inmobiliaria	117
	(Andrés García Martínez)	
20/2006	Tres cánones, tres prestaciones	165
	(José A. Rozas Valdés)	

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

ESTUDIOS FINANCIEROS

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 914 444 920

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.A.

- IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª
28026 MADRID

- ISSN: 1138-9613

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) 125,00 € (IVA no incluido)

Comprende dos volúmenes:

1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.

2.º Comentarios y Casos prácticos.

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2006) 182,70 € (IVA no incluido)

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y Normativa contable).

- NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

TEODORO CORDÓN EZQUERRO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

El presente artículo se estructura en dos grandes bloques: en el primero de ellos se analizan las principales novedades que se han producido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas aprobadas durante el año 2005 (Leyes de Presupuestos Generales del Estado para 2006, sobre incorporación al ordenamiento jurídico español de diversas directivas comunitarias en materia, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad...) y, en el segundo, se realizan unas breves notas sobre el anteproyecto de ley para la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que el pasado 20 de enero de 2006 el Gobierno presentó a la opinión pública y que, aunque no entrará en vigor hasta el año 2007, contiene novedades muy importantes como la supresión de los denominados coeficientes de abatimiento o coeficientes reductores de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1996, la configuración de los planes de pensiones como un instrumento dirigido al cobro de prestaciones únicamente en forma de renta, etc.

Sumario:

I. Novedades en el IRPF aprobadas en 2005.

1. Régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.
2. Doble imposición de dividendos.
3. Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006.
4. Reducción de módulos.
5. Exención de las ayudas por daños personales.
6. Elevación del porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada.
7. Obligaciones de información de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
8. Operaciones realizadas con instituciones de inversión colectiva.
9. Salario medio anual del conjunto de contribuyentes y escala de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo.
10. Módulos en IRPF y tablas de amortización para las actividades ganaderas en estimación directa simplificada.
11. Gastos de locomoción y dietas.

II. Anteproyecto de ley de reforma del IRPF.

1. Objeto del impuesto.
2. Hecho imponible.
3. Rentas exentas.
4. Determinación de la renta sometida a gravamen.
5. Rendimientos del trabajo.
6. Rendimientos del capital inmobiliario.
7. Rendimientos del capital mobiliario.
8. Rendimiento de actividades económicas.
9. Ganancias y pérdidas de patrimonio.
10. Reglas especiales de valoración.
11. Clases de renta.
12. Integración y compensación de rentas.
13. Base liquidable.
14. Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento.
15. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.
16. Escala general del impuesto.
17. Tipos de gravamen del ahorro.
18. Deducción por inversión en vivienda habitual.
19. Regímenes especiales.
20. Declaraciones.
21. Pagos a cuenta.

I. NOVEDADES EN EL IRPF APROBADAS EN 2005

1. Régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

(Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.)

De esta Ley solamente vamos a analizar el artículo cuarto del Capítulo IV en el que se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Aunque la Ley entra en vigor el 20 de noviembre de 2005, en la parte que afecta al IRPF despliega sus efectos desde el día 1 de enero de 2005.

En los países de la OCDE los sistemas de pensiones, públicos y privados, tienen una gran incidencia social y económica. Así, en los países anglosajones los sistemas privados presentan una mayor importancia relativa que en el resto de los países, llegando en algunos de ellos a representar el capital acumulado un valor equivalente al total del Producto Interior Bruto (PIB), mientras que en España no alcanzan el 10 por 100 del PIB.

Los sistemas de pensiones los podemos clasificar en tres grandes grupos:

- 1.º Régimen público, caracterizado porque las cotizaciones son obligatorias, su financiación sigue el criterio de reparto, la gestión es pública y las pensiones están garantizadas por el Estado.
- 2.º Régimen de los profesionales, que como su nombre indica está vinculado al ejercicio de una profesión o actividad; en este régimen se sigue el sistema de capitalización, con gestión privada y sin garantía de las prestaciones, por lo que las aportaciones son variables.
- 3.º Régimen individual de ahorro, vinculado al ahorro previsional por lo que complementa a los dos anteriores, aunque puede no ser necesario el ejercicio de ninguna actividad, profesión o empleo, y se caracteriza por seguir el sistema de capitalización, con gestión privada y sin garantía de las prestaciones.

Sin entrar a valorar cuál es el mejor de los sistemas, sí que existe una realidad incuestionable como es la mayor esperanza de vida, el aumento de la edad media de la pirámide poblacional y el incremento de la relación entre el número de beneficiarios del sistema público y el de cotizantes, todo lo cual introduce una gran presión sobre los gastos sociales públicos que puede hacer peligrar el sistema público. Los equilibrios intergeneracionales son importantes para la estabilidad económica del sistema, de ahí que en la Unión Europea exista una gran preocupación por la aportación que los sistemas complementarios privados pueden realizar para hacer frente a estos problemas de envejecimiento creciente de las poblaciones en los países desarrollados. En consecuencia, es previsible un aumento significativo de la importancia de los sistemas privados complementarios que actúen como verdaderos complementos frente a las pensiones públicas, que tendrán un carácter de mínimas, es decir, se exigirá un esfuerzo de ahorro a largo plazo tanto al individuo como al Estado.

En este contexto, la Comisión de las Comunidades Europeas, en 2001, presentó la Comunicación sobre «La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo», con la que pretende participar en el debate internacional sobre la relevancia de los sistemas privados de empleo en el ámbito de las pensiones por jubilación y su incidencia en la movilidad de los trabajadores dentro de la Unión Europea, teniendo en cuenta las importantes diferencias fiscales existentes entre los países. Así, aunque un grupo de Estados miembros, la mayoría, entre los que se encuentra España, tienen un sistema caracterizado como Exención entrada, Exención permanencia y Gravamen en la salida (EEG), es decir, aportaciones con reducción en el IRPF, exención de las rentas obtenidas con ese capital aportado y gravamen en la salida por el capital aportado y las rentas obtenidas; otros Estados, como Alemania, mantienen un sistema diferente con Gravamen en la entrada, Exención en la permanencia y Exención en la salida (GEE) y, otros, como Dinamarca, aplican Exención en la entrada, Gravamen en la permanencia y Gravamen en la salida (EGG). Estas diferencias originan discriminaciones, pues un trabajador que empezase su vida laboral por el sistema GEE y terminase la misma en un país con el sistema EEG soportaría una doble tributación, en la entrada y en la salida; por el contrario, un trabajador que empezase por el sistema EEG y terminase con el GEE no soportaría ningún gravamen. Este escenario para la Comisión es un obstáculo a la libertad de movimiento de trabajadores, de capitales y de prestación de servicios, que hay que tratar de corregir.

La propia exposición de motivos de la Ley 22/2005 recoge esta preocupación de la Comisión en los siguientes términos: «En el ámbito de las aportaciones transfronterizas, las instituciones de la Unión Europea, fundamentalmente la Comisión, siempre han cuestionado las reticencias de los Estados miembros, con carácter general, para otorgar incentivos tributarios por las aportaciones que pudieran hacer sus residentes a fondos de pensiones localizados en otros Estados miembros en las mismas condiciones que si las aportaciones se hicieran a fondos localizados en ese Estado, dentro de los sistemas colectivos o de empleo.

La Comisión Europea ha señalado que dichas reticencias eran contrarias al acervo comunitario, puesto que vulneraban las libertades básicas del Tratado, ya que atentan contra la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

La jurisprudencia comunitaria avala dicho planteamiento en diversas sentencias, como en el caso Danner, asunto C-136/00, en sentencia de 3 de octubre de 2002, que establece que "el artículo 59 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma tributaria de un Estado miembro que limita o excluye el derecho a deducir, a efectos del impuesto sobre la renta,

las aportaciones a seguros de jubilación voluntarios abonadas a entidades de seguros de pensiones establecidas en otros Estados miembros, al mismo tiempo que concede el derecho a deducir tales aportaciones cuando se pagan a organismos establecidos en el primer Estado miembro, si no excluye asimismo el carácter imponible de las pensiones abonadas por dichas entidades»».

Para cumplir con el acervo comunitario, resulta preciso efectuar una serie de modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, para posibilitar que las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones del segundo pilar puedan ser reducibles en la imposición personal en las mismas condiciones y circunstancias que si se hicieran a instituciones domiciliadas en España.

Para ello, se toma como referencia la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, que establece el marco financiero que posibilita que se efectúen dichas aportaciones a fondos de pensiones de otros Estados en el ámbito de los sistemas colectivos o de empleo. Dicha Directiva, como se indica en su preámbulo, constituye el primer paso hacia un mercado interior de la previsión ocupacional para la jubilación organizada a escala europea».

Nuestra normativa interna, IRPF e Impuesto sobre Sociedades (IS), es discriminatoria al aplicar exclusivamente las ventajas fiscales a los fondos de pensiones de empleo domiciliados en España y no a los de otros Estados de la Unión Europea, por ello la Comisión ha demandado a España ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo por la vulneración de los principios básicos de libre circulación de capitales, libre prestación de servicios y libre circulación de personas.

El legislador, para corregir estas discriminaciones, realiza las siguientes modificaciones en el IRPF:

- 1.º Consideración como rendimiento del trabajo para el trabajador de las aportaciones realizadas por la empresa en la que trabaja, añadiéndose en el artículo 16.1 e) las aportaciones satisfechas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.
- 2.º Valoración de la renta en especie del trabajo por el importe de la aportación, incorporándose dicha regla en el artículo 47.1.1.º e).
- 3.º Reducción de la aportación en la base imponible del trabajador. Ésta es la modificación esencial para eliminar la discriminación que existía anteriormente, de tal forma que se iguala el régimen fiscal tanto si la entidad es residente en España o en otro país de la Unión Europea. Para ello se modifica el artículo 60.1, que en su ordinal 2.º introduce dicha reducción siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincule la prestación.

- b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.
- c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución.

Estos requisitos se exigen también en el artículo 13.3 de la LIS, para que las aportaciones realizadas en instituciones análogas a los planes de pensiones tengan la consideración de deducibles en sede del empresario aportante. Esta imputación obligatoria y transmisión de la titularidad a favor del trabajador ya se exige en la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

- d) Las contingencias cubiertas deberán ser las previstas en el artículo 8.6 de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, es decir, jubilación, fallecimiento e invalidez.

También se regula el caso de disposición total o parcial de los fondos por causas distintas de las contingencias cubiertas, pues, aunque en nuestra Ley de Planes no está prevista dicha disponibilidad anticipada, puede ser que en la normativa de algún país sí que lo esté, por ello se establece el siguiente tratamiento:

1. Se deberán reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante declaraciones-liquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora, como se hace en el artículo 60.2 b), para las disposiciones anticipadas no reguladas expresamente en el caso de las mutualidades de previsión social.
2. Las cantidades percibidas anticipadamente de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del trabajo.

Por último se incluyen dichas aportaciones dentro de los límites generales a que se refiere el apartado 5 del artículo 60.

- 4.º Calificación como rendimiento del trabajo de las prestaciones percibidas una vez producidas las contingencias cubiertas, para lo que se incorpora dentro del artículo 16.2.3.ª las prestaciones percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE.
- 5.º Obligación de designar un representante, para lo que se modifica el artículo 101.2, estableciendo que:

«Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, estarán obligados a designar un representante con residencia fiscal en España para que les represente a efectos de las obligaciones tributarias.

Este representante deberá practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.»

- 6.º Obligaciones de información del representante, para lo que se añade una letra h) al artículo 107, estableciéndose que dicho representante está sometido a las mismas obligaciones de información tributaria que las que se recogen para las entidades gestoras de los fondos de pensiones nacionales.

2. Doble imposición de dividendos.

(Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad.)

Esta Ley resulta sorprendente por el objetivo específico que dice perseguir, la mejora de la productividad de la economía, teniendo en cuenta la dispersión de normas que la integran y la incidencia económica mínima que las mismas pueden llegar a alcanzar; sirva de muestra el ejemplo del concepto de Innovación Tecnológica en relación con los muestrarios textiles y de calzado.

Como en el IS se reforma el Capítulo III, «Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda», artículos 53 y 54, del Título VII, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor de esta Ley, en el IRPF se modifica, en el artículo quinto del Título V de la Ley 23/2005, el artículo 23.1 b), con efectos desde el 20 de noviembre de 2005, para que en la eliminación de la doble imposición interna de los dividendos de fuente española, cuando se trate de dividendos repartidos por las entidades acogidas a dicho régimen especial del Título VII, que se correspondan con beneficios bonificados, que se identificaran de acuerdo con lo previsto en el artículo 54.3 de la LIS, los mismos se multiplicarán por el porcentaje del 100 por 100, es decir, no se necesita eliminar la doble imposición económica interna al considerar el legislador que, como existe una bonificación del 85 por 100 de la cuota íntegra del IS, la carga fiscal soportada por la sociedad es mínima.

De acuerdo con el artículo 54.3 de la LIS, no se elimina la doble imposición a los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos con cargo a las rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación del 85 por 100, cualquiera que sea la entidad que los distribuya, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a la entidad en ese momento. En definitiva, los beneficios bonificados quedan marcados hasta su distribución, cualquiera que sea la sociedad que los reparta.

A su vez, en la disposición adicional segunda de la Ley 23/2005, se regula que las modificaciones introducidas en los artículos 54 de la LIS y 23.1 b) de la LIRPF serán de aplicación en los casos de distribución de dividendos imputables a beneficios obtenidos por entidades que hubiesen aplicado el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas vigente en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley.

3. Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006.

Las modificaciones normativas que se introducen en esta Ley 30/2005 son las siguientes:

I. Ganancias y pérdidas de patrimonio.

- a) Para la transmisión, durante 2006, de inmuebles no afectos a actividades económicas se establecen los coeficientes de actualización (art. 57).
- b) Para la transmisión, durante 2005, de inmuebles afectos a actividades económicas se establecen los coeficientes de corrección monetaria, aplicables de acuerdo con las reglas del IRPF (art. 60).

II. Escalas del impuesto.

Como consecuencia de la deflactación de la tarifa, estatal y autonómica, en el 2 por 100, no en la inflación real, se modifican la cuantía de cada tramo así como la cuota íntegra correspondiente, con vigencia exclusiva para 2006 (arts. 58 y 59). Dado su carácter aislado y limitado no vamos a entrar a analizar la incidencia recaudatoria de la inflación en ausencia de procesos de reforma fiscal con reducción de tipos marginales.

III. Compensación por arrendamiento y compra de vivienda habitual.

- a) Compensación por alquiler de vivienda.

(Disposición transitoria primera, de la Ley 2/2004, con efectos para 2005.)

La disposición transitoria 13.^a del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, establece que la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones económicas. Así, en el apartado 1 b) se establece que: «Los contribuyentes con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998, en el caso de que la presente Ley les resulte menos favorable que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como consecuencia de la no aplicación de la mencionada deducción por alquiler, siempre que mantenga el sistema de arrendamiento para su vivienda habitual».

Sobre la base de dicha posibilidad de compensación, se desarrolla para el año 2005 en los mismos términos que para los años 1999 a 2004.

1. De los contratos.

Los contratos de alquiler de la vivienda habitual deben ser anteriores al 24 de abril de 1998 y haberse mantenido el mismo contrato en el ejercicio 2005.

2. Cuantía de las rentas obtenidas.

En tributación individual	21.035,42 euros anuales.
En tributación conjunta	30.050,61 euros anuales.

En ambos casos se computa la base imponible total, parte general y especial, antes de minorar el mínimo personal y familiar.

3. Esfuerzo financiero del inquilino.

Que el importe del alquiler satisfecho, es decir pagado, exceda del 10 por 100 de los rendimientos netos del contribuyente.

Si tiene ganancias de patrimonio, las mismas no se computan.

4. Límite de la deducción.

Será deducible el 10 por 100 de las cantidades satisfechas en 2003, con el límite de 601,01 euros anuales.

5. Método de compensación.

El importe deducible se restará de la cuota líquida total, una vez aplicadas las deducciones por doble imposición a las que se refieren los artículos 81 y 82 de la LIRPF, que son deducciones de carácter técnico.

Además, todos estos requisitos, entendemos que son aplicables cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias adicionales:

1. Cuando el contrato de alquiler no se haya mantenido en vigor durante todo el año.

Así, un contribuyente que hasta el 10 de agosto de 2005 estaba alquilado, y en dicha fecha se cambia a la casa que acaba de comprar, tiene derecho a la compensación por los meses que ha estado alquilado, así como por la vivienda habitual en el nuevo régimen.

2. Cuando además de estar alquilado tiene abierta una cuenta vivienda para comprar su primera vivienda que vaya a ser la habitual.

Cumpliendo los requisitos, tiene derecho a las dos deducciones: compensación por el alquiler de vivienda y deducción por la cuenta vivienda.

b) Compensación por adquisición de vivienda habitual.

(Disposición transitoria segunda de la Ley 30/2005, con efectos para 2005.)

También en este caso la compensación está basada en la disposición transitoria 13.^a de la LIRPF.

Los requisitos establecidos para aplicar la compensación en el año 2004 son los mismos que en los años 1999 a 2004.

1. Fecha de adquisición de la vivienda habitual.

Tiene que haberse adquirido con anterioridad al 4 de mayo de 1998.

2. Cuantía de la deducción.

Para ello hay que comparar el incentivo teórico sobre la base de la Ley 18/1991 y el incentivo existente con la LIRPF.

$$(A) \text{ Incentivo (Ley 18/1991)} - (B) \text{ Incentivo (LIRPF)} = \text{Cuantía deducción}$$

Sólo procede aplicar la compensación cuando $A > B$; si $B > A$, no procede. Ello es lógico pues sólo se aplica la compensación cuando, como consecuencia de la LIRPF, la deducción es menor, al haber cambiado el incentivo fiscal por la adquisición de vivienda.

3. Cálculo del incentivo teórico con la Ley 18/1991.

Para ello hay que tener en cuenta el incentivo que existía en la base imponible y en la cuota, en los siguientes términos:

- Aplico el tipo medio al antiguo rendimiento del capital inmobiliario.
 - + (C) Intereses por capitales ajenos ¹
 - + (D) Cuota y recargo por IBI ²
 - (E) Rendimiento imputado por artículo 34 b), Ley 18/1991
-
- (+) F Saldo positivo

$$F \times \text{tipo medio}^3 = G$$

- Aplico el 15 por 100 al importe de las inversiones.

$$15\% \times \text{cuantía de las inversiones} = H$$

¹ Hasta 4.808,10 euros en tributación individual y 6.010,12 euros en conjunta.

² No se incluyen los recargos de apremio.

³ Por tipo medio se entiende el establecido en la LIRPF en los artículos 64.2 y 75.2.

La cuantía de las inversiones durante 2005 será la que cumpla los requisitos del artículo 69.1 de la LIRPF, excluidos los intereses derivados de la financiación ajena, y que estén dentro del límite del 30 por 100 de la base liquidable general y especial, adicionado el mínimo personal y familiar.

4. Cuantía de la deducción a compensar.

$$G + H = A$$

$$A - B = \text{Cuantía del incentivo o deducción}$$

5. Método de compensación.

La deducción se restará a la cuota líquida total, después de las deducciones por doble imposición de dividendos y doble imposición internacional a que se refieren los artículos 81 y 82 de la LIRPF.

IV. Actividades prioritarias de mecenazgo.

El artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, habilitaba a que la LPGE de cada año estableciese una relación de actividades prioritarias de mecenazgo, así como las entidades beneficiarias del mismo. Además, podía elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones. En aplicación de esta habilitación legal, la Ley 30/2005, en su disposición adicional 10.^a, establece las actividades que se consideran prioritarias y el incremento en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites a que se refieren los artículos 19, 20 y 21, deducciones en la cuota del IRPF, IS e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), de la Ley 49/2002. En el IRPF el porcentaje de deducción pasa del 25 al 30 por 100 y el límite de deducción del 10 al 15 por 100.

V. Beneficios fiscales aplicables a «Año Lebaniego 2006» y a «EXPO Zaragoza 2008».

Estas dos celebraciones tienen la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, por lo que los beneficios fiscales serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de dicha Ley.

4. Reducción de módulos.

Real Decreto-Ley 1/2005, de 4 de febrero, por el que adoptan medidas urgentes para paliar los daños ocasionados en el sector agrario por las heladas acaecidas en el mes de enero de 2005. (Para las heladas acaecidas en la Comunidades Autónomas de Andalucía, Islas Baleares, Murcia y Valenciana).

Real Decreto-Ley 6/2005, de 8 de abril, por el que se establece la aplicación del Real Decreto-Ley 1/2005, de 4 de febrero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños ocasionados en el sector agrario por las heladas acaecidas en el mes de enero de 2005, a los daños ocasionados por las heladas acaecidas durante los meses de febrero y marzo de 2005.

Real Decreto-Ley 8/2005, de 27 de mayo, por el que adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por las inundaciones acaecidas en la isla de La Gomera.

Real Decreto-Ley 10/2005, de 20 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños producidos en el sector agrario por la sequía y otras adversidades climáticas.

Real Decreto-Ley 11/2005, de 22 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de incendios forestales.

Real Decreto-Ley 14/2005, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por la tormenta tropical delta en el Archipiélago Canario los días 28 y 29 de noviembre.

A este tipo de disposiciones ya estamos acostumbrados pues, año tras año, se aprueban varias leyes o decretos-leyes para hacer frente a las consecuencias de las diferentes inclemencias climatológicas.

En todas estas normas se establece la posibilidad de una reducción en los módulos de 2005, a que se refiere la Orden EHA/3902/2004, de 29 de noviembre.

5. Exención de las ayudas por daños personales.

(Ley 2/2005, de 15 de marzo, por la que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.)

En este caso concreto su precedente es el Real Decreto 6/2004, de 17 de septiembre. Así, en el artículo 5 de esta Ley se regulan beneficios fiscales, y en su apartado 7 se establece la exención en el IRPF para las ayudas excepcionales por daños personales a que se refiere el artículo 9. En este artículo se regulan las causas por las que se pueden conceder las ayudas por daños personales, no materiales, como son por fallecimiento o incapacidad permanente absoluta causadas por tales hechos y los gastos de hospitalización de las personas afectadas siempre y cuando no fueran cubiertos por ningún sistema público o privado de asistencia sanitaria. Por tanto, de acuerdo con dichas normas, durante 2005 se han podido percibir ayudas por daños personales con derecho a la exención en el IRPF.

(Real Decreto-Ley 11/2005, de 22 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de incendios forestales.)

Adicionalmente se establece una exención en el IRPF para las ayudas por daños personales, en idénticas condiciones que las vistas en la Ley 2/2005. Se desarrolla por el Real Decreto 949/2005, de 29 de julio, y el Real Decreto 1123/2005, de 26 de septiembre, extiende la aplicación del Real Decreto-Ley 11/2005 a los incendios acaecidos en otros territorios.

6. Elevación del porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada.

El Real Decreto 687/2005, de 10 de junio, con efectos exclusivamente durante el año 2005, modifica la regla 2.^a del artículo 28 del RIRPF, estableciendo que para las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa, el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 10 por 100 sobre el rendimiento neto, excluido este concepto.

7. Obligaciones de información de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.

El Real Decreto 1122/2005, de 26 de septiembre, modifica en su disposición final primera el Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, por el que se establecen obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea, para precisar que, aunque en la disposición final única que regula la entrada en vigor del Real Decreto 1778/2004 se establece que lo dispuesto en los apartados tres, cuatro y seis del artículo único entrará en vigor el día 1 de julio de 2005 y se aplicará a todas las rentas que se paguen o abonen a partir de dicha fecha, con efectos desde 7 de octubre de 2005, fecha de la entrada en vigor del Real Decreto 1122/2005, se introduce la siguiente modificación: «Lo dispuesto en los apartados tres, cuatro y seis del artículo único entrará en vigor el día 1 de julio de 2005 y se aplicará a todas las rentas sujetas a suministro de información que se paguen o abonen a partir de dicha fecha, excluyendo la parte proporcionalmente devengada con anterioridad». Es decir, por los intereses corridos y no vencidos a 1 de julio de 2005 no existe obligación de suministrar información a otros países de la Unión Europea. Esta matización hay que entenderla dentro de lo que ha sido el debate de esta Directiva del Ahorro, pues las rentas derivadas de las obligaciones nacionales e internacionales y demás instrumentos de deuda negociables que hayan sido emitidos originariamente antes del 1 de marzo de 2001 no se considerarán sujetas al suministro de información, y en los contratos formalizados antes del 1 de enero de 2004, las personas o entidades que en el ejercicio de su actividad económica abonen o medien en el pago de estas rentas deberán identificar al preceptor persona física, así como su lugar de residencia, utilizando para ello la información de que dispongan, sin las mismas exigencias formales que las establecidas para los contratos formalizados a partir del 1 de enero de 2004.

8. Operaciones realizadas con instituciones de inversión colectiva.

El Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, y se adapta el régimen tributario de las instituciones de inversión colectiva, en su disposición final primera, modifica el RIRPF, con efectos desde el 9 de noviembre de 2005, en los siguientes artículos:

- 1.º Artículo 73, apartado tercero, párrafo j), para incorporar dentro de los supuestos de no retención, por aplicación del régimen especial de diferimiento fiscal por las ganancias

patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones en los fondos regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, cuando de acuerdo con el artículo 95 de la LIRPF no proceda su cómputo.

- 2.º Artículo 74, apartado dos, párrafo d), para determinar quién debe practicar retención o ingreso a cuenta en el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas directamente por el contribuyente o a través de comercializador a la sociedad, que será la propia sociedad, salvo que intervenga una sociedad gestora, en cuyo caso será esta última quien practique la retención.
- 3.º Se añade una disposición adicional cuarta al RIRPF, «Participaciones en fondos de inversión», según la cual el régimen de diferimiento previsto en el artículo 95.1 a).2.º de la LIRPF no resultará de aplicación cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas de los fondos de inversión cotizados a que se refiere el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003. El citado artículo 49 regula expresamente los fondos de inversión cotizados, que son aquellos cuyas participaciones están admitidas a negociación en bolsa de valores. Esta excepción, que puede tener su fundamento técnico por la naturaleza de los fondos, entendemos constituye un exceso reglamentario, pues no existe habilitación legal para ello.

9. Salario medio anual del conjunto de contribuyentes y escala de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo.

El Real Decreto 1609/2005, de 30 de diciembre, con efectos desde 1 de enero de 2006, modifica el artículo 10 apartado 4 para fijar la cuantía del salario medio anual en 20.500 euros; así como adapta la escala para calcular el tipo de retenciones del trabajo.

10. Módulos en IRPF y tablas de amortización para las actividades ganaderas en estimación directa simplificada.

La Orden EHA/3718/2005, de 28 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2006 el método de estimación objetiva del IRPF, introduce modificaciones que afectan tanto al año 2006 como al 2005.

Respecto a 2006, se mantiene la estructura de la vigente para el año 2005, estableciéndose las mismas cuantías monetarias de los módulos que se aplicaron en dicho año, y para las actividades del transporte se reducen determinados módulos a efectos del cálculo de pagos fraccionados a realizar en el ejercicio de 2006.

En cuanto a 2005, se procede en la disposición adicional primera a la reducción de determinados signos, índices o módulos aplicables a las actividades de transporte, para paliar el efecto producido por el precio del gasóleo en el ejercicio 2005 sobre dichas actividades. Para las actividades

agrícolas y ganaderas se establece una reducción del 15 por 100 sobre el rendimiento neto previo por la adquisición, entre el 1 de septiembre y el 31 de octubre de 2005, documentadas en facturas emitidas en dicho período, de fertilizantes o plásticos, sin que en ningún caso se pueda reducir por las adquisiciones de fertilizantes y plásticos. A su vez, para las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa, la amortización de la maquinaria incluida en el grupo 3 de la tabla de amortización se cuantificará aplicando un coeficiente lineal máximo del 16 por 100 y un período máximo de 16 años.

11. Gastos de locomoción y dietas.

La Orden EHA/3771/2005, de 2 de diciembre, por la que se revisa la cuantía de los gastos de locomoción y de las dietas en el IRPF, surte efectos desde el día 1 de diciembre de 2005.

II. ANTEPROYECTO DE LEY DE REFORMA DEL IRPF

El 20 de enero de 2006 el Gobierno presentó a la opinión pública el anteproyecto de ley para la reforma del IRPF como consecuencia del compromiso electoral de 2004 de reformar dicho impuesto. Ahora bien, el IRPF del anteproyecto no es el reflejo normativo del presentado como oferta de reforma fiscal en las pasadas elecciones por el partido en el Gobierno, ni tampoco tiene una gran relación con la anterior propuesta formulada en 2002 de un modelo lineal a tipo único. Es decir, frente a los debates políticos, más o menos polarizados en determinados planteamientos ideológicos, con búsqueda de un gran impacto electoral, la realidad, los grupos de presión y el contexto internacional terminan por imponer sus condiciones. Por ello, frente a los grandes objetivos y principios propugnados en la exposición de motivos, así como en su presentación pública, resulta oportuno realizar un análisis más sosegado para determinar cuál es el alcance real de los cambios propugnados y si existen o no diferencias sustanciales respecto del actual IRPF vigente.

Como veremos posteriormente, entre ambos impuestos existe una gran similitud, aunque la diferencia más importante está en el tratamiento del ahorro al aplicar un tipo único a los intereses, dividendos y ganancias de patrimonio; también se reduce el tipo marginal máximo del 45 al 43 por 100; el número de tramos pasa de cinco a cuatro y las circunstancias personales, familiares, discapacidad, dependencia y envejecimiento se plantean desde otro enfoque.

En su exposición de motivos se expone que la reforma tiene como objetivos la equidad y el crecimiento, garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones públicas, favorecer la tributación homogénea del ahorro estableciendo un tipo único y abordar, desde la perspectiva fiscal, los problemas derivados del envejecimiento y la dependencia.

Al ser éste un anteproyecto, vamos a realizar sólo una exposición de los grandes cambios, pues habrá que esperar a que se tramite en las Cortes el proyecto de ley para analizar la realidad de todos y cada uno de ellos.

1. Objeto del impuesto.

Desaparece el concepto de renta disponible como resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar, que está en vigor desde 1999, en línea con el concepto dominante en el ámbito académico y del derecho positivo de la mayoría de los países de la OCDE. Se vuelve al esquema conceptual de la Ley 18/1991 del IRPF.

2. Hecho imponible.

Además de la concepción analítica tradicional, se introduce una nueva clasificación en renta general y del ahorro, que consideramos más propio de la base imponible, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley General Tributaria.

3. Rentas exentas.

En cuanto al artículo 7 p) exención por los trabajos realizados fuera de España, se introduce una remisión reglamentaria para regular las condiciones en las que se debe entender que dichos trabajos se realizan para una empresa o entidad no residente, así como para determinar el importe diario exento.

Los dividendos están exentos hasta una cuantía de 1.000 euros anuales.

Las rentas inmediatas vitalicias percibidas de los planes individuales de ahorro sistemático están exentas en su integridad.

En la disposición adicional decimonovena se establece que estarán exentas las ayudas para compensar la carga tributaria de las indemnizaciones percibidas desde 1 de enero de 1999 por privación de libertad, como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía, que hayan sido declarados en el IRPF. Si la persona que la declaró ha fallecido, podrán solicitar la ayuda sus herederos.

4. Determinación de la renta sometida a gravamen.

La base imponible se clasifica en general y del ahorro.

La base liquidable general y del ahorro es el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en la ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias.

El mínimo personal y familiar no se tiene en cuenta para cuantificar la base imponible, sino que no se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe que no se corresponda con dicho mínimo.

5. Rendimientos del trabajo.

Dentro del concepto de rendimientos del trabajo se incluyen las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia.

En las reducciones del 40 por 100, que se mantienen, se excluyen de su aplicación las prestaciones percibidas en forma de capital de los sistemas de previsión privados. No obstante, en la disposición trasitoria duodécima, se establece un régimen transitorio para paliar este cambio de las reglas de juego tan importante, como después analizaremos con más detalle.

Las reducciones del rendimiento neto del trabajo se trasladan al artículo 20 por razones técnicas, y se incrementan.

6. Rendimientos del capital inmobiliario.

Se mantienen con sus características actuales, como que los rendimientos netos no pueden ser negativos; la reducción del 50 por 100 para las viviendas arrendadas, así como la reducción del 40 por 100 vinculado al plazo de obtención. Estos rendimientos no se incluyen dentro del concepto de renta del ahorro, cuando no son sino rentas del capital.

7. Rendimientos del capital mobiliario.

Dividendos: como renta del ahorro pasan a tributar al tipo fijo del 18 por 100 y desaparece la eliminación de la doble imposición económica de fuente interna, con lo que ya no existe el problema de discriminación entre dividendos de fuente española y de otros Estados de la Unión Europea.

Aunque desaparece el régimen de las sociedades patrimoniales, los dividendos percibidos, procedentes de rentas que hayan tributado bajo dicho régimen, no se integran en la renta del período impositivo cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, de acuerdo con lo regulado en la disposición transitoria vigésimo primera.

Intereses: pasan a tributar al 18 por 100, como renta del ahorro, cualquiera que sea su período de generación.

Operaciones de capitalización, contratos de seguro de vida o invalidez y de imposición de capitales: se reduce la cuantía del rendimiento anual según los diferentes plazos. Se incluyen dentro de las rentas del ahorro.

Otros rendimientos del capital mobiliario: (propiedad intelectual, asistencia técnica, arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, derechos de imagen) no se incluyen dentro de las rentas del ahorro por su propia naturaleza, por lo que se mantiene la posibilidad de reducción del 40 por 100 por plazo temporal.

8. Rendimiento de actividades económicas.

Contribuyentes en estimación objetiva: como una forma de exclusión de módulos de aquellas actividades realizadas con vinculaciones claras, se establece que para el cómputo de las operaciones correspondientes a las actividades realizadas por el contribuyente se tendrán en cuenta, además de las suyas, las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, siempre que las actividades desarrolladas sean idénticas o similares y que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Como estos rendimientos no están incluidos dentro de las rentas del ahorro, aunque exista un importante componente de capital entre los activos de la actividad, sobre todo en las actividades empresariales, se mantiene la reducción del 40 por 100 y se introducen unas reducciones específicas para los titulares de actividades económicas en estimación directa que van de los 4.000 euros anuales para aquellos que tengan unos rendimientos netos iguales o inferiores a 9.000 euros, descendiendo a los 2.600 euros anuales cuando los rendimientos netos sean superiores a 13.000 euros. Entre los 9.000 euros y los 13.000 euros se establece un coeficiente multiplicador del 0,35 sobre la diferencia entre el rendimiento neto y 9.000 euros anuales. Este sistema es idéntico que el de los rendimientos del trabajo.

Como consecuencia de la aplicación de esta reducción, el saldo resultante no podrá ser negativo.

No obstante, para la aplicación de estas reducciones específicas se deben cumplir una serie de requisitos, además de los que se establezcan reglamentariamente, como son:

- a) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios debe efectuarse a personas físicas o jurídicas no vinculadas en los términos del artículo 16 de la LIS.
- b) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por 100 de sus rendimientos íntegros declarados.
- c) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.
- d) Que no proceda la imputación de rendimientos del trabajo a ese período impositivo, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley.
- e) Que al menos el 70 por 100 de los ingresos del período impositivo esté sujeto a retención.

9. Ganancias y pérdidas de patrimonio.

Se incluyen dentro de las rentas exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual por personas en situación de gran dependencia, de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

En las reglas especiales de valoración desaparece la referente a las sociedades patrimoniales, al suprimirse el régimen, y se incluyen en su lugar normas específicas para el caso de la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva.

Adecuación de la disposición transitoria novena de la vigente LIRPF: determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 (nueva disp. trans. novena), en los siguientes términos de proporcionalidad:

1. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:

- 1.^a En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, entendiéndose que las ganancias se han generado de forma lineal en el tiempo.

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá de la siguiente manera:

- a) Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

En el caso de derechos de suscripción, se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del sujeto pasivo el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

- b) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, la ganancia patrimonial se reducirá en un 11,11 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en la letra anterior que exceda de dos.

- c) Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, la ganancia se reducirá en un 25 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.

- d) Las restantes ganancias patrimoniales se reducirán en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia de los señalados en el párrafo a) anterior que exceda de dos.
 - e) Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada hasta el 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que, a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en los párrafos b), c) y d) anteriores, tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en el párrafo a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.
- 2.^a En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en la letra a) del artículo 37 de esta Ley, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.^a, del Capítulo II del Título III de esta Ley.

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, procederá efectuar la reducción que proceda de las siguientes:

- a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) del año 2005, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1.^a anterior. A estos efectos, el importe de esta parte de la ganancia patrimonial se calculará tomando como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del IP del año 2005.
 - b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del IP del año 2005, la ganancia patrimonial se reducirá de acuerdo con lo previsto en la regla 1.^a anterior.
2. Las ganancias y pérdidas patrimoniales calculadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior se integrarán en la base imponible del ahorro.
3. A los efectos de lo dispuesto en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

10. Reglas especiales de valoración.

En el caso de las operaciones vinculadas desaparecen las tres reglas que existían anteriormente, aplicándose exclusivamente la del artículo 16 de la LIS que, en su propuesta de modificación normativa en el Proyecto de Ley de medidas de prevención del fraude, establece el ajuste bilateral obligatorio a realizar por las partes vinculadas. Por tanto, el sistema especial establecido para compensar la desaparición de las sociedades transparentes de profesionales se elimina.

En las retribuciones en especie del trabajo no se incluyen las cuotas participativas de las Cajas de Ahorro, para su no consideración como rendimiento del trabajo en especie, como en la entrega de acciones.

Además, en el supuesto de precio ofertado al público por el consumo de bienes y servicios de la empresa en la que se trabaja, siempre que constituyan la actividad de la misma, en los descuentos ordinarios o comunes se reduce su valoración del 20 al 10 por 100.

11. Clases de renta.

La renta del contribuyente se clasifica en dos grandes grupos:

a) Renta general, que está constituida por:

1. Los rendimientos del trabajo, capital inmobiliario, los del mobiliario que no tengan la consideración de renta del ahorro y los de actividades económicas.
2. Las imputaciones de renta como las inmobiliarias, transparencia fiscal internacional, derechos de imagen instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
3. Las ganancias de patrimonio que no tengan la consideración de renta del ahorro.

b) Renta del ahorro, que está constituida por:

1. Los rendimientos del capital mobiliario, como los obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, sea residente o no en España o en la Unión Europea; los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, cualquiera que sea su plazo de generación, y los procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de imposición de capitales.
2. Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Esta nueva clasificación de las rentas constituye la piedra angular de la propuesta del nuevo IRPF, pues las rentas del ahorro van a tributar a un tipo único del 18 por 100.

12. Integración y compensación de rentas.

Como viene siendo habitual en el IRPF, la renta general solamente se integra y compensa entre sí, al igual que la del ahorro, generándose dos compartimentos estancos.

Si en la renta general existen pérdidas netas, su importe se puede compensar con hasta el 25 por 100 de los rendimientos e imputaciones del ejercicio.

En las rentas del ahorro las integraciones y compensaciones están perfectamente delimitadas entre los rendimientos y las ganancias y pérdidas, de tal forma que no se compensan entre sí, es decir, una pérdida neta no se compensa con los rendimientos del capital del ejercicio; cada saldo negativo se pasa a compensar contra los mismos saldos de rendimientos o ganancias de los cuatro años siguientes.

Al producirse un cambio en las reglas de integración y compensación respecto al régimen vigente, la disposición transitoria séptima regula las siguientes reglas para las partidas pendientes de compensación:

1. Las pérdidas patrimoniales a corto plazo, hasta un año, correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006, que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán exclusivamente con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de la renta general.
2. Las pérdidas patrimoniales a más de un año, correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006, que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán exclusivamente con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de la renta del ahorro.
3. La base liquidable general negativa correspondiente a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006, que se encuentre pendiente de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensará únicamente con el saldo positivo de la base liquidable general.
4. Las cantidades correspondientes a la deducción por doble imposición de dividendos no deducidas por insuficiencia de cuota líquida, correspondientes a los períodos impositivos 2003, 2004, 2005 y 2006, que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se deducirán de la cuota líquida total, en el plazo que le reste a 31 de diciembre de 2006, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según redacción vigente a dicha fecha.

13. Base liquidable.

La base liquidable se clasifica en general y del ahorro.

La base liquidable general se obtiene de practicar las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución. Si hubiese base liquidable general negativa su saldo se puede compensar en los cuatro siguientes.

La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción por pensiones compensatorias, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

14. Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento.

En cuanto a los instrumentos fiscalmente incentivados para hacer frente a las situaciones de dependencia y envejecimiento, se introducen dos novedades como son que tienen derecho a la reducción las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición transitoria primera de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, así como las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

El límite de aportación fiscal con derecho a reducción se modifica volviéndose al sistema anterior, es decir, para que haya derecho a la reducción se deben obtener rendimientos del trabajo o de actividades económicas, estableciéndose que como límite máximo conjunto para las reducciones por aportaciones a los cinco instrumentos de ahorro previsional que se incentivan, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

- a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio, siendo este porcentaje del 50 por 100 para contribuyentes mayores de 52 años.
- b) 8.000 euros anuales.

A su vez, desaparecen las cuantías incrementadas en 1.250 euros adicionales por cada año que exceda de 52 años, con el límite máximo de 24.250 euros.

En definitiva se restringen los supuestos de entrada y se limitan las cuantías a aportar.

Sin embargo, el cambio más radical se produce con la vinculación que la cantidad aportada tiene para tener derecho a la aplicación de la reducción, cumplidos los requisitos de entrada, con el requisito adicional a futuro de que las prestaciones sólo se pueden percibir en forma de renta vitalicia, salvo caso de fallecimiento en el que sí se podrá percibir en forma de capital. Reglamentariamente se desarrollarán estas nuevas condiciones.

En definitiva, este ahorro previsional privado tiene iliquidez en la entrada y en la salida. El mercado es quien tiene la respuesta.

Sin embargo, el legislador es consciente de la importancia del cambio por lo que en la disposición transitoria duodécima se establece lo siguiente:

- 1.º Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006.
- 2.º Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, los derechos económicos existentes a 31 de diciembre de 2006, así como las aportacio-

nes realizadas durante los años 2007 a 2010, ambos inclusive, con cuantías decrecientes (2007: 8.000 € ; 2008: 6.000 €; 2009: 4.000 €; 2010: 2.000 €) y computables dentro de los límites anteriores, podrán aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre. Es decir, se podrán percibir en forma de capital con la reducción del 40 por 100.

Iguals condiciones se establecen para las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas durante los años 2007 a 2010.

En definitiva, este ahorro ve endurecidas drásticamente sus condiciones fiscales en la entrada y en la salida, además de ser permanentemente ilíquidos.

En la disposición adicional tercera se introducen los planes individuales de ahorro sistemático, que se configuran como contratos celebrados con entidades financieras, materializados en instituciones de inversión colectiva o en contratos de seguros individuales, para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia que se percibirá con ocasión de la jubilación o la invalidez del aportante. La cuantía máxima de aportación anual es de 8.000 euros y la acumulada por cada contribuyente de 240.000 euros. Estas aportaciones no reducen la base imponible, por lo que son independientes de los límites de las aportaciones a los sistemas de previsión social. Su ventaja radica, como hemos comentado al analizar las rentas exentas, en que la rentabilidad obtenida del capital invertido en la salida está exenta, para lo que, entre la primera aportación y el momento de la constitución de la renta vitalicia, debe haber una antigüedad superior a diez años. Es decir, no hay reducción en la entrada y se aplica una exención en la salida, pero debe retirarse en forma de renta vitalicia, es decir, se mantiene iliquidez en la entrada y en la salida. Habrá que esperar cómo se acepta este nuevo producto y en qué condiciones de rentabilidad y comisiones se ofertan. La cautividad es tentadora.

Dentro del régimen especial a favor de las personas con minusvalía, se amplían las personas beneficiarias para incluir tanto a las que tengan un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, como a las de minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100.

15. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

1. El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este impuesto.
2. Cuando la base liquidable general sea superior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general.

Cuando la base liquidable general sea inferior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general por el importe de esta última y de la base liquidable del ahorro por el resto.

Cuando no exista base liquidable general, el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable del ahorro.

- El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad.

	IRPF'06		IRPF'07
	Importes		
Mínimo personal	3.400		5.050
Descendientes	1.º:	1.400	1.800
	2.º:	1.500	2.000
	3.º:	2.200	2.700
	4.º:	2.300	2.800
Menores de 3 años	1.200		1.400
Edad > 65 			

16. Escala general del impuesto.

El número de tramos se reduce de 5 a 4, el tipo marginal máximo del 45 al 43 por 100, y el tipo mínimo se eleva del 15 al 24 por 100.

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable porcentaje
0	0,00	17.360	24%
17.360	4.166,40	15.000	28%
32.360	8.366,40	20.000	37%
52.360	15.766,40	en adelante	43%

17. Tipos de gravamen del ahorro.

Las rentas del ahorro se gravan al tipo único del 18 por 100, para favorecer la neutralidad, la eficiencia y el crecimiento económico.

Las consecuencias de este cambio tan importante se pueden apreciar en los siguientes ejemplos numéricos:

	TRIBUTACIÓN	DIVIDENDOS
0.	Beneficio sociedad	100
	IS (35)	(35)
	Beneficio distribuido	65

1. Tributación en **2006** en IRPF, en función de tipos marginales (45%; 37%; 28%; 24% y 15%).

$$BI = 65 \times 1,4 = 91 \quad \rightarrow \quad 91 - 65 = 26$$

a) tmg. 45%	BI	91,00
	(0,45)	40,95
	DDID	26,00
	Trib.	+ 14,95
b) tmg. 37%	BI	91,00
	(0,37)	33,67
	DDID	26,00
	Trib.	+ 7,67
c) tmg. 28%	BI	91,00
	(0,28)	25,48
	DDID	26,00
	Trib.	- 0,52
d) tmg. 24%	BI	91,00
	(0,24)	21,84
	DDID	26,00
	Trib.	- 4,16

e) tmg. 15%	BI	91,00
	(0,15)	13,65
	DDID	26,00
	Trib.	- 12,35

2. Tributación en **2007** en IRPF, en función de tipos marginales (43%; 37%; 28% y 24%).

a) tmg. 43%	BI	65,0
	(18%)	11,7
b) tmg. 37%	BI	65,0
	(18%)	11,7
c) tmg. 28%	BI	65,0
	(18%)	11,7
d) tmg. 24%	BI	65,0
	(18%)	11,7

Conclusiones (sin tener en cuenta el efecto de los 1.000 € exentos):

- a) Sólo los contribuyentes de rentas más elevadas ven reducida su carga fiscal:
 $14,95 - 11,7 = 3,25$.
- b) El resto pasa a tributar más de manera creciente a medida que disminuye su tipo marginal.
- c) Los de tipo más reducido en 2007 (24%) tienen una pérdida importante:
 $11,7 - (-4,16) = 15,86$, pues dejan de tener derecho a la compensación de 4,16 euros para pasar a pagar 11,7 euros.
- d) La exclusión de los dividendos y del resto de la renta del ahorro de la renta general tiene un efecto beneficioso adicional, al no incrementar el tipo marginal sobre la renta general que va a dicho tipo, siendo el beneficio mayor cuanto más elevado es el tipo marginal.

3. Contribuyente que obtiene 3.000 euros de dividendos.

a) Tipo marginal (45%) y (43%)

2006		2007	
BI (3.000 × 1,4)	4.200	BI	2.000 (1.000 exentos)
(45%)	1.890	(18%)	360
DDID	1.200		
Tributación	690		360

Ahorro fiscal: $330 / 690 = 47,82\%$ ($690 - 360 = 330$)

b) Tipo marginal (37%) y (37%)

2006		2007	
BI (3.000 × 1,4)	4.200	BI	2.000 (1.000 exentos)
(37%)	1.554	(18%)	360
DDID	1.200		
Tributación	354		360

No existe ahorro fiscal, paga más, $360 - 354 = 6$

c) Tipo marginal (28%) y (28%)

2006		2007	
BI (3.000 × 1,4)	4.200	BI	2.000 (1.000 exentos)
(28%)	1.176	(18%)	360
DDID	1.200		
Tributación	- 24		360

Pérdida fiscal: $360 - (-24) = 384$; pierde la compensación de 24 y debe pagar 360.

d) Tipo marginal (24%) y (24%)

2006		2007	
BI ($3.000 \times 1,4$)	4.200	BI	2.000 (1.000 exentos)
(24%)	1.008	(18%)	360
DDID	1.200		
Tributación	- 192		360

Pérdida fiscal $360 - (-192) = 552$. De tener derecho a compensar 192 pasa a pagar 360.

Conclusiones:

- a) La carga fiscal es la misma con independencia del nivel de renta.
- b) Los 1.000 euros exentos beneficiarán más a los de rentas más elevadas y con mayor tipo marginal, mientras que a los de rentas bajas los penaliza.

4. Contribuyentes que obtienen 1.000 euros de dividendos.

a) Tipo marginal (45%) y (43%)

2006		2007	
BI ($1.000 \times 1,4$)	1.400	BI	1.000 exentos
(45%)	630		
DDID	400		
Tributación	230		0

Ahorro fiscal: 230

b) Tipo marginal (37%) y (37%)

2006		2007	
BI ($1.000 \times 1,4$)	1.400	BI	1.000 exentos
(37%)	518		
DDID	400		
Tributación	118		0

Ahorro fiscal: 118

c) Tipo marginal (28%) y (28%)

2006		2007	
BI (1.000 × 1,4).....	1.400	BI	1.000 exentos
(28%)	392		
DDID	400		
Tributación	– 8		0
Pérdida fiscal: – 8			

d) Tipo marginal (24%) y (24%)

2006		2007	
BI (1.000 × 1,4)	4.200	BI	1.000 exentos
(24%)	336		
DDID	400		
Tributación	– 64		0
Pérdida fiscal: – 64			

INTERESES

Contribuyente que percibe 1.000 euros de intereses al año.

2006		2007		
Tmg.	Tributación	Tipo fijo	Tributación	Diferencia
15%	150	18%	180	+ 30
24%	240	18%	180	– 60
28%	280	18%	180	– 100
37%	370	18%	180	– 190
45%	450	18%	180	– 270

La relación de ganadores y perdedores es clara.

Si la comparación la realizamos en 2007 con el resto de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas, el resultado es el siguiente:

2007				
Tmg.	Tributación	Tipo fijo	Tributación	Diferencia
24%	240	18%	180	- 60
28%	280	18%	180	- 100
37%	370	18%	180	- 190
43%	430	18%	180	- 250

En este caso, todos ganan pero la ganancia crece con el aumento del tipo marginal.

GANANCIAS DE PATRIMONIO A CORTO PLAZO

Para las ganancias de patrimonio derivadas de transmisiones, cualquiera que sea el período de generación, incluyendo por tanto las de hasta un año de generación, tributan también al tipo único del 18 por 100.

Contribuyente que obtiene 1.000 euros de ganancias netas por operaciones en Bolsa con una antigüedad de nueve meses.

2006		2007		
Tmg.	Tributación	Tipo fijo	Tributación	Diferencia
15%	150	18%	180	+ 30
24%	240	18%	180	- 60
28%	280	18%	180	- 100
37%	370	18%	180	- 190
45%	450	18%	180	- 270

2007				
Tmg.	Tributación	Tipo fijo	Tributación	Diferencia
24%	240	18%	180	- 60
28%	280	18%	180	- 100
37%	370	18%	180	- 190
45%	430	18%	180	- 250

Como se ve todos ganan, excepto los que pasan del 15 al 18 por 100. Además tienen la ganancia adicional de no incrementar su tipo marginal respecto del resto de las rentas incluidas en la renta general.

CUADRO COMPARATIVO DE TIPOS DE GRAVAMEN EN DIFERENTES PRODUCTOS FINANCIEROS (2006) * y 2007

Base liquidable	Depósitos, activos financieros, seguros, fondos y plusvalías ≤ 2 años	Depósitos y activos financieros ¹ > 2 años	Fondos y plusvalías > 1 año	Seguros > 2 años y ≤ 5 años 1	Seguros > 5 años y ≤ 8 años 2	Seguros > 8 años 3	Dividendos	2007 Todos
0 – 4.000	15%	9%	15%	9%	3,75%	3,75%	– 19%	18%
4.000 – 13.800	24%	14,4%	15%	14,4%	6%	6%	– 6,4%	18%
13.800 – 25.800	28%	16,8%	15%	16,8%	7%	7%	– 0,8%	18%
25.800 – 45.000	37%	22,2%	15%	22,2%	9,25%	9,25%	11,8%	18%
45.000 – en adelante	45%	27%	15%	27%	11,25%	11,25%	23%	18%

* Sin considerar el efecto de la inflación.

1 Coeficiente reducción: 40 por 100.

2 Coeficiente reducción: 75 por 100.

3 Coeficiente reducción: 75 por 100 para todos los rendimientos.

4 Dividendos a tipo general: coeficiente 1.4.

FUENTE: *Elaboración propia.*

Conclusiones:

- a) Para las ganancias a más de 1 año, con tipo al 15 por 100, pierden todos los contribuyentes, con independencia de su nivel de renta.
- b) Para los perceptores de rentas sin reducción, primera columna, todos ganan excepto los de rentas más bajas, que son los únicos que pierden.
- c) En general, los ganadores son los de rentas más altas, excepto en los seguros con derecho a reducción del 75 por 100, en las que todos pierden.

Cuando el nuevo régimen fiscal sea peor que el anterior de la LIRPF actualmente vigente, la disposición transitoria decimotercera establece que la LPGE de cada año compensará a los perdedores, cuando se trate de capital diferido derivado de un contrato individual de vida o invalidez contratado con anterioridad a 20 de enero de 2006, así como para los contribuyentes que perciban rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de instrumentos financieros contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006.

18. Deducción por inversión en vivienda habitual.

En esta deducción se eliminan los porcentajes incrementados en función del endeudamiento financiero, sin régimen transitorio, por lo que a partir de 2007 sólo se aplica el porcentaje del 15 por 100, y no el del 25 por 100 o el 20 por 100.

Para los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda con anterioridad al 20 de enero de 2006 y salgan perjudicados por la supresión de los porcentajes incrementados, la LPGE de cada año establecerá una compensación, según la disposición transitoria decimotercera.

19. Regímenes especiales.

Se incluyen dentro de estos regímenes el de los trabajadores no residentes desplazados a territorio español, elevando a rango legal el desarrollo reglamentario realizado por el Real Decreto 687/2005, de 10 de junio.

20. Declaraciones.

Se excluye de la obligación de declarar a los contribuyentes que solamente obtengan pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros anuales. El límite excluyente de la obligación de declarar se eleva de 8.000 euros a 10.000 euros cuando procedan de más de un pagador, el pagador no esté obligado a retener o cuando se trate de pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.

21. Pagos a cuenta.

Para las rentas profesionales, los del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios o similares y del ahorro sometidas a retención, se aplicará el tipo del 18 por 100.

Para las actividades empresariales que se determinen reglamentariamente se establece una retención del 3 por 100.

En el caso de rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, el 24 por 100.

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

2005 no ha sido un año de bruscas modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, pero ha sido un año importante, por dos motivos.

La reafirmación del régimen fiscalmente privilegiado de la inversión colectiva, a través de la renuncia, en vía de desarrollo reglamentario de la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, a establecer requisitos de distribución del patrimonio colectivo, lo que será contemplado con decepción desde posiciones de igualdad tributaria y alivio desde la perspectiva de la defensa de una tributación moderada, cuando no simbólica, del capital.

¿Son conciliables ambos objetivos –igualdad y eficacia– en relación con la fiscalidad de la inversión colectiva? Desde luego que sí. Ahora, en vísperas de la reforma del impuesto por excelencia portador de la esencia de la justicia tributaria, esto es, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cabe la esperanza de que se produzca tan fructífero encuentro, del que hay muestras en el Derecho comparado.

La tributación en el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con un resultado basado en las normas internacionales de información financiera, es ya una realidad para el sector de las entidades de crédito. Más allá de las justificadas críticas, esta vez desde el principio de igualdad en su expresión horizontal, lo que se advierte es la idoneidad de tal resultado para configurar el núcleo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

1. Inventario de normas aparecidas en 2005.
2. Régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva.
 - 2.1. El tipo de gravamen especial del 1 por 100 de las instituciones de inversión colectiva.
 - 2.2. La obligación de retener sobre las rentas de las instituciones de inversión colectiva.
3. Riesgo de crédito de las entidades financieras.

1. INVENTARIO DE NORMAS APARECIDAS EN 2005

2005 puede considerarse como un año tranquilo en el panorama legislativo del Impuesto sobre Sociedades (IS). En efecto, las modificaciones del flamante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRIS), han sido muy escasas. Sin embargo, no se sigue de ahí que no se hayan registrado novedades dignas de mención. Por el contrario, las ha habido. Conviene, antes de referirse a las mismas, inventariar las normas relativas al IS:

- Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materias de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Afecta a los artículos 13.3 y 43.1 del TRIS. La modificación consiste en extender el régimen fiscal de los planes de pensiones y sistemas alternativos a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento y del Consejo, de 3 de junio de 2003.

- Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso de la productividad.

Afecta al artículo 28.5, al objeto de incluir entre los sujetos pasivos que tributan al 1 por 100 a determinadas instituciones de inversión colectiva; al artículo 35.2.3 y 4 para incluir en el concepto de innovación tecnológica a los muestrarios textiles; al artículo 36 para incrementar en cinco puntos porcentuales el porcentaje aplicable a la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, que pasa del 10 al 15 por 100; al Capítulo III del Título VII relativo a las entidades dedicadas al arrendamiento

de vivienda; al artículo 54, concerniente a la tributación de los dividendos distribuidos por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (disp. adic. segunda), y, finalmente, al régimen de las instituciones de inversión colectiva, no porque el mismo se modifique, sino porque se regula la forma en cómo debe comprobarse el cumplimiento de los requisitos concernientes a dicho régimen (disp. adic. tercera).

- Ley 24/2005, de 18 de noviembre, de reformas para el impulso de la productividad.

Afecta a la Ley sobre Régimen Fiscal de Cooperativas; al artículo 9.º 3, para permitir a las cooperativas agrarias la distribución de productos petrolíferos a terceros no socios sin que ello determine la pérdida de la condición de especialmente protegida.

- Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras.

A raíz de la nueva regulación sustantiva del régimen de las entidades de capital-riesgo, ha debido darse nueva redacción al artículo 55 del TRIS.

- Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006, cuyo artículo 60 regula los coeficientes de corrección monetaria, al amparo de la habilitación prevista en la disposición final tercera.1 g) del TRIS, y el artículo 61 regula el pago fraccionado, haciendo uso de la habilitación prevista en el artículo 45.4 del TRIS.

- Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva y se adapta el régimen tributario de las instituciones de inversión colectiva.

Afecta al Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS (RIS), al objeto de dar nueva redacción al artículo 59 t), relativo a la excepción a la obligación de retener sobre determinadas rentas derivadas de las participaciones de instituciones de inversión colectiva; incorporar una nueva excepción a la obligación de retener sobre rentas inherentes a las participaciones de las instituciones de inversión colectiva; dar nueva redacción al artículo 60.6, concerniente a los sujetos obligados a retener en relación con las rentas de la inversión colectiva e incorporar una disposición adicional reguladora de determinados aspectos de la aplicación del tipo de gravamen especial.

- Real Decreto 112/2005, de 26 de septiembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en relación con la cobertura del riesgo de crédito de las entidades financieras, y el Real Decreto 1778/2004, de 30 de julio, por el que se establecen obligaciones de información respecto de las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.

Ninguna de las normas modificadas o incorporadas afectan a elementos esenciales del IS, sin embargo, el alcance de algunas de ellas es realmente importante. Así, el cúmulo de normas relativas

a las instituciones de inversión colectiva, o las concernientes a la fiscalidad de las entidades de crédito, son de gran relevancia. Las primeras, porque consolidan el régimen fiscal privilegiado de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes, y las segundas porque ponen de relieve la capacidad del TRIS para asumir el resultado contable derivado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), como elemento nuclear de la base imponible.

No sería novedad la ampliación del incentivo fiscal al I+D+i, si no fuera porque el Gobierno anuncia una reforma del IS basada en la disminución del tipo de gravamen y la desaparición de los incentivos fiscales.

2. RÉGIMEN FISCAL DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA

No pretendemos exponer, en toda su amplitud, el régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes, sino solamente en lo necesario para mejor entender las reformas a las que anteriormente se ha hecho alusión.

El régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes está construido sobre dos pilares:

- La institución de inversión colectiva, sea sociedad de inversión o fondo de inversión, es un sujeto pasivo del IS [art. 7.º 1 a) y b) TRIS], que tributa, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, al tipo de gravamen del 1 por 100.
- Los partícipes no tributan sobre la renta acumulada en la institución de inversión colectiva mientras no reembolsen la participación o la transmitan y, entonces, si son personas físicas, la renta obtenida se califica como ganancia patrimonial, tributando al 15 por 100, cuando media una antigüedad superior al año (art. 95 TRIRPF).

No se necesitan muchos esfuerzos para demostrar que este régimen fiscal es privilegiado. Pero lo que ahora nos interesa no es incidir sobre este aspecto, sino sobre las modificaciones que dicho régimen ha sufrido a raíz de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre.

2.1. El tipo de gravamen especial del 1 por 100 de las instituciones de inversión colectiva.

La disposición final segunda de la Ley 35/2003 dio nueva redacción al artículo 26.5 de la Ley 43/1995, relativo al tipo de gravamen de las instituciones de inversión colectiva. La nueva regulación fundamenta la aplicación del tipo de gravamen privilegiado del 1 por 100, en el mantenimiento del número mínimo de accionistas o partícipes establecido por la Ley 35/2003, esto es, 100 (arts. 5.º 4, fondos y 9.º 4, sociedades de inversión), en tanto que la precedente lo hacía en la

cotización en bolsa de valores. Sucede que la Ley 35/2003 ya no exige la cotización, aunque no la impide. Con todo, la modificación no implica una mutación sustancial, pues la cotización en bolsa de valores exigía 100 o más accionistas o partícipes.

Era moneda corriente que algunas instituciones de inversión colectiva contaban entre sus accionistas o partícipes un grupo de «actores reparto» y un selecto y reducido grupo de «actores principales». La Ley 35/2003 abrió el camino para cortar este abuso, tanto por su inconveniencia financiera como por lo que suponía de desdén por la norma fiscal, y, a tal efecto, estableció, de una parte, que por lo que se refiere al número de socios o partícipes, reglamentariamente, «... podrá disponerse un umbral distinto...», lo que podía llevar a un número de socios o partícipes tanto mayor como menor a 100, y de otra, y esto era lo verdaderamente interesante y esperanzador, que, también reglamentariamente, «... podrán establecerse requisitos adicionales de distribución del patrimonio entre los partícipes...» (art. 5.º 4) o entre «... los socios...» (art. 9.º 4).

Las esperanzas se han visto frustradas porque el Reglamento de la Ley 35/2003, de una parte, en uso de la habilitación relativa al número de socios o partícipes, ha establecido que puede ser de 20 por cada compartimento en los fondos y sociedades de inversión compartimentadas, y, lo que es más relevante, en los fondos y sociedades de inversión libre el requisito del número de socios o partícipes se reduce a 25, y de otra, no ha hecho uso de la habilitación relativa a la distribución del patrimonio entre dichos socios o partícipes. Era, precisamente, la regulación de la distribución, en fin, la exigencia de algunos requisitos respecto de la concentración de la participación en el patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, lo que había podido insuflar ciertas dosis de colectividad a determinados sectores de la inversión colectiva. La puerta que entreabrió la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, la ha cerrado su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre. Seguramente los historiadores del sistema fiscal español sabrán extraer la interpretación oportuna.

La inspección tributaria había debido venir observando con desasosiego el fenómeno de la inversión colectiva de baja intensidad colectiva. Sólo así se explica la extrañísima disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre.

Esta disposición contiene un procedimiento para encauzar la acción comprobadora de la Administración tributaria en relación con aquellos requisitos de carácter financiero que, establecidos en la Ley 35/2003 o su Reglamento, han de cumplirse para disfrutar del régimen fiscal privilegiado relativo al tipo de gravamen de la institución de inversión colectiva en el IS. En este procedimiento, el pronunciamiento de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) tendrá carácter decisivo, y al mismo deberá atenerse la Administración tributaria.

El procedimiento establecido en la disposición adicional tercera de la Ley 35/2003 restringe la facultad de calificación que, para el ejercicio de las potestades y funciones de comprobación e investigación, otorga el artículo 115 de la Ley General Tributaria (LGT) a la Administración Tributaria, de manera tal que, en la forma que más adelante se verá, la calificación relativa a los hechos determinantes de los requisitos de carácter financiero, que han de cumplirse para disfrutar del tipo de gravamen especial y privilegiado, será competencia de la CNMV.

El apartado 1 de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005 establece, a modo de causa de inaplicación del régimen especial de tributación previsto en la Ley del IS, la presencia de «... los supuestos previstos en el artículo 13 de la Ley 35/2003...», y, además, que tal inaplicación se producirá «... con efectos desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la CNMV».

Este apartado regula, pues, los efectos fiscales de los acuerdos de suspensión o revocación efectuados por la CNMV. La institución de inversión colectiva pasará a tributar en régimen general en relación con el período impositivo en el que se produjeron los hechos determinantes de la revocación o suspensión, y sucesivos, con respeto, en todo caso, del instituto de la prescripción.

El artículo 13.1 a) de la Ley 35/2003 contempla como causa de revocación, entre otras, el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 11, y entre ellos figura el relativo al número de accionistas y partícipes «... en el plazo y número legalmente exigible...». Ahora bien, cuando existan circunstancias del mercado que así lo justifiquen, el descenso del número de accionistas o partícipes por debajo del mínimo legalmente exigido no determina la revocación, sino que las instituciones podrán continuar operando como tales, si bien dentro del plazo de un año deberán reconstituir el número mínimo.

El requisito previsto en las letras a) y b) del artículo 28.5 del TRIS, a cuyo tenor, la aplicación del tipo de gravamen del 1 por 100 procede «... siempre que el número de accionistas (o partícipes) requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.º 4 (o 5.º 4)...» ha de conjugarse con lo establecido en la disposición adicional tercera de la Ley 25/2003, de manera tal que solamente cuando haya transcurrido el plazo de un año y el número no haya quedado reconstituido, se produce la causa de revocación, y, al tiempo, el incumplimiento del requisito del artículo 28.5 a) y b) del TRIS, relativo al número de socios o partícipes.

Sin embargo, de todo lo anterior no se sigue que, en todo caso, el disfrute del régimen especial haya de continuar mientras no se produzca el acuerdo de suspensión o revocación. Así se desprende de lo previsto en los apartados 2 y 3 de la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, que seguidamente se examinan.

El apartado 2 confiere a la Administración tributaria la facultad de solicitar de la CNMV la iniciación de los procedimientos de suspensión o revocación. Esta solicitud deberá fundamentarse en la concurrencia de alguna de las causas que, con arreglo al artículo 13 de la Ley 35/2003, justifican los acuerdos de revocación o suspensión. Una vez formulada la solicitud, la CNMV debe, alternativamente, ejecutar alguna de las siguientes actividades:

- Pronunciarse sobre la improcedencia de incoar expediente de revocación o suspensión.
- Dictar, dentro del plazo de seis meses, acuerdo declarando, o no, la suspensión o revocación.

La norma no prevé la posibilidad de que la Administración tributaria pueda ejercitar un recurso contra una decisión de la CNMV por la que se declara no procedente la suspensión o revocación. Aunque es una cuestión opinable, tal vez la respuesta que más se avenga con el espíritu

y finalidad de la norma sea la negativa. En efecto, el procedimiento establecido en la disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, no sitúa tanto a la Administración tributaria en la posición del interesado en un procedimiento administrativo, cuanto incorpora a un procedimiento de inspección tributaria la calificación efectuada en un procedimiento de la competencia de la CNMV.

Así pues, la Administración tributaria deberá incorporar al procedimiento de inspección tributaria el resultado del procedimiento de suspensión o revocación, incluido el acuerdo de improcedencia de incoación, ateniéndose estrictamente el mismo.

Transcurrido el plazo de seis meses sin que la CNMV haya dictado el correspondiente acuerdo, la Administración tributaria queda habilitada para «... dictar el acto de liquidación que procederá...», pero si, con posterioridad, la CNMV dicta un acuerdo de improcedencia de la incoación del procedimiento o declarando que no procede la suspensión o revocación «... resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 219 de la Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria...».

En suma, transcurrido el plazo de seis meses, la Administración tributaria puede apreciar, por sí misma, la concurrencia de los hechos determinantes de la revocación o suspensión, señaladamente el relativo al número mínimo de accionistas o partícipes, y liquidar negando la aplicación del tipo de gravamen del 1 por 100. Sin embargo, deberá revocar tal liquidación si, posteriormente, la CNMV dicta un acuerdo de improcedencia de incoación de procedimiento o declarativo de no suspensión o revocación.

Este último aspecto de las normas engarza mal con los supuestos que, a tenor del artículo 219 de la LGT, habilitan la revocación. En efecto, ni estamos ante una infracción manifiesta de ley, ni ante una indefensión, ni, finalmente, ante una circunstancia sobrevenida que ponga de manifiesto la improcedencia del acto dictado, porque la resolución de un procedimiento ante la CNMV no puede calificarse de circunstancia sobrevenida, cuando en el momento de dictarse el acuerdo de liquidación es patente su existencia.

La disposición adicional tercera de la Ley 23/2005, elogiada desde el punto de vista de la seguridad jurídica de quienes realizan inversiones a través de instituciones de inversión colectiva, constituye una notable singularidad, que halla en razón última en el régimen fiscal privilegiado para las rentas del capital colocado en instituciones de inversión colectiva.

La Ley 23/2005 no solamente ha introducido un procedimiento en relación con la apreciación de los requisitos que han de cumplirse para disfrutar del tipo de gravamen especial del 1 por 100, sino que también ha ensanchado los supuestos de aplicación del mismo, incorporando a tal tributación, según la exposición de motivos, «... un nuevo tipo de institución de inversión colectiva de carácter inmobiliario que podrá desarrollar la actividad de promoción inmobiliaria de viviendas para destinarlas al arrendamiento...».

Por tanto, el tipo de gravamen del 1 por 100 se aplicará a las siguientes instituciones de inversión colectiva:

- a) Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, «... siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.º 4».

Como se ha expuesto, este número es, con carácter general, 100 pero puede ser 20 en el caso de compartimentos, si bien el conjunto de todos ellos deberá reunir 100. Ahora bien, el artículo 6.º del Reglamento por el que se desarrolla la Ley 35/2003, en relación con el 43, establece un régimen especial respecto de las denominadas sociedades de inversión libre que, en lo que se refiere al número de accionistas, lo establece en 25, si bien el desembolso mínimo inicial por acción es de 50.000 euros.

- b) Los fondos de inversión de carácter financiero regulados por la Ley 35/2003, «... siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en el artículo 5.º 4».

Son válidos los comentarios efectuados respecto de la letra anterior.

- c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, regulados por la Ley 35/2003, cuyo objeto exclusivo sea la inversión en inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, siempre que cuenten con el número mínimo de accionistas o partícipes establecidos en los artículos 5.º 4 y 9.º 4 de la Ley 35/2003, y cumplan determinados requisitos relativos a la composición del patrimonio inmobiliario y al mantenimiento de los inmuebles, que debe ser de tres años como mínimo. La disposición adicional única del RIS, incorporada por el Real Decreto 1309/2005, regula los requisitos de composición del patrimonio.

- d) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, regulados por la Ley 35/2003, que desarrollan la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento, tengan el número mínimo de accionistas o partícipes establecidos en los artículos 5.º 4 y 9.º 4 de la Ley 35/2003, y cumplan determinados requisitos relativos a la composición del patrimonio inmobiliario, mantenimiento y contabilización separada.

La Ley 35/2003, y su Reglamento, distinguen dos tipos de instituciones de inversión colectiva en atención a la naturaleza de los activos en los que inviertan los fondos captados: inversión colectiva de carácter financiero (fondos de inversión, fondos de inversión libre, fondos compartimentados, fondos de fondos de inversión libre, fondos de fondos, fondos de inversión cotizados, sociedades de inversión colectiva de capital variable, sociedades de inversión colectiva de capital variable de inversión libre, sociedades de inversión colectiva de capital variable de instituciones de inversión colectiva libres); inversión colectiva de carácter inmobiliario (fondos de inversión inmobiliaria, sociedades de inversión inmobiliaria de capital fijo). Pues bien, el tipo de gravamen del 1 por 100, bajo el cumplimiento del requisito del número mínimo de socios o partícipes, se aplica respecto de la totalidad de las instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, pero no respecto de la totalidad de las instituciones de carácter inmobiliario, pues éstas, para disfrutar de dicho tipo, deben cumplir requisitos adicionales vinculados a la vivienda.

Por su naturaleza, el activo de las instituciones de inversión colectiva es muy próximo al de las sociedades patrimoniales. Tal vez por ello, el artículo 57.1 del TRIS, según redacción dada por

la disposición final tercera de la Ley 35/2003, establece que «... en ningún caso les resultará (a las instituciones de inversión colectiva) de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales...».

Este precepto expulsa del régimen de las sociedades patrimoniales a todas las instituciones de inversión colectiva, incluso a aquellas que no disfrutaban del tipo de gravamen especial del 1 por 100.

2.2. La obligación de retener sobre las rentas de las instituciones de inversión colectiva.

Como se indicó en el apartado 1, el Real Decreto 1309/2005 ha modificado ciertos aspectos de la obligación de retener en el IS, en relación con las rentas derivadas de la inversión colectiva.

El artículo 58 del RIS sujeta a retención las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión o el reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva. Pues bien, el artículo 59 t) del RIS, según redacción establecida por la disposición final segunda del Real Decreto 1309/2005, prevé las siguientes excepciones:

- Las rentas relativas a instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, en cuyos reglamentos de gestión o estatutos se establezca una inversión mínima superior al 50 por 100 de su patrimonio en acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva autorizadas conforme a la Directiva 85/611/CE, o no autorizadas, de carácter financiero, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

En esencia, se trata de las rentas correspondientes a instituciones de inversión colectiva de carácter financiero que, básicamente, inviertan en acciones y participaciones de otras instituciones de inversión colectiva de carácter financiero.

- Las rentas relativas a instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, en cuyos reglamentos de gestión o estatutos se establezca una inversión mínima superior al 80 por 100 de su patrimonio, en un único fondo de inversión, cuyos partícipes sean exclusivamente otras instituciones de inversión colectiva.

También se trata de rentas correspondientes a instituciones de inversión colectiva de carácter financiero, que, básicamente, invierten en un único fondo de inversión. A este tipo de instituciones de inversión colectiva se refiere el artículo 45 del Reglamento de la Ley 35/2003.

Ambas excepciones a la obligación de retener están supeditadas a que la institución de inversión colectiva se encuentre incluida en la correspondiente categoría que, tomando en consideración el modelo de inversión, tenga establecida la CNMV.

La disposición final segunda.dos del Real Decreto 1309/2005 ha incorporado una nueva excepción, con la letra y), al artículo 59 del RIS, a cuyo tenor se exceptúan de la obligación de retener las rentas derivadas de los fondos de inversión cuyas participaciones están admitidas a negociación en bolsa de valores.

Finalmente, la disposición final segunda.tres del Real Decreto 1309/2005, ha dado nueva redacción al apartado 6 del artículo 60 del RIS, regulador de los obligados a retener, quedando establecida tal obligación a cargo de los siguientes obligados tributarios:

- Las sociedades gestoras, en el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión.
- Las sociedades de inversión de capital variable, en el caso de recompra de acciones no cotizadas en bolsa de valores, excepto si interviene una sociedad gestora, en cuyo caso ésta será la obligada a retener.
- Las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización, o, subsidiariamente, las entidades encargadas de la colocación o distribución, en el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero.
- El representante designado, en el caso de gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios.
- El socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso, deberá efectuar un pago a cuenta cuando no proceda la práctica de la retención.

3. RIESGO DE CRÉDITO DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS

La Norma Primera, ámbito de aplicación de la Circular 4/2004, del Banco de España, en su apartado 2 establece que: «Las normas para la formulación de las cuentas individuales y consolidadas contenidas en esta Circular constituyen el desarrollo y adaptación al sector de entidades de crédito de las normas contables establecidas en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y la normativa legal específica que, en su caso, sea de aplicación a dichas entidades».

Procede la precedente formulación de la Circular 4/1991, del Banco de España. Nada, pues, parece haber cambiado, cuando, por el contrario, la realidad es bien distinta.

La Circular 4/2004, contrariamente a lo que proclama su Norma Primera.², no desarrolla el Código de Comercio en materia de contabilidad, sino que, como así se afirma en su exposición de motivos «... tiene por objeto modificar el régimen contable de las entidades de crédito españolas, adaptándolo al nuevo entorno contable derivado de la adopción por parte de la Unión Europea de las Normas Internacionales de Información Financiera...».

Basta un rápido recorrido por las normas contenidas en la Circular 4/2004, para comprender que las mismas son desarrollo de las NIIF, matizado por las necesidades y objetivos de la supervisión. ¿Pueden ser desarrollo del Código de Comercio las normas relativas a la valoración por el valor razonable, o la no exigencia de amortización del fondo de comercio, o, en fin, la revalorización de activos materiales en régimen transitorio?

Pero, la Norma Primera.2 dice lo que dice, y la contestación a consulta vinculante, de 27 de octubre de 2005 (CV2204-05), afirma que «... la base imponible del IS se calculará a partir del resultado contable derivado de aplicar las normas contenidas en la Circular 4/2004, corregido en los preceptos establecidos expresamente en el TRLIS».

Este criterio se impone a todos los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 89 de la LGT, de manera tal que la inspección tributaria habrá de atenerse al mismo.

Decididamente, 2005 ha sido un año tranquilo para el IS, en el plano legislativo, pero la consulta vinculante (CV2204-05) ha supuesto un cambio cualitativo en el IS. En efecto, esa consulta ha propiciado que las bases imponibles de las entidades de crédito se construyan en función de un resultado contable que es fruto de las NIIF.

La anunciada reforma del IS podrá o no consolidar este camino, pero es claro que la autoridad administrativa fiscal ya lo está recorriendo, al socaire del frágil puente que la Norma Primera.2 de la Circular 4/2004 tiende entre ella y el Código de Comercio.

Seguramente, la consulta vinculante (CV2204-05) podrá ser contemplada con legítima preocupación desde las exigencias del principio de legalidad, pero habrá de reconocerse que la extraordinaria diligencia del Banco de España en adaptar las normas contables al denominado entorno contable de las NIIF, incluso para las cuentas individuales, adelantándose a la prevista reforma del Código de Comercio en materia de contabilidad, no dibujaba un panorama fácil para la autoridad fiscal en el ejercicio de sus competencias en materia de interpretación de la norma tributaria. De algún modo, los tiempos de la autoridad financiera y de la autoridad fiscal han sido distintos, y es en ese contexto en el que debe insertarse la Consulta CV2204-05, para su fructífera comprensión.

En otro orden de cosas, los criterios contenidos en la CV2204-05, todos ellos expuestos con claridad y precisión, revelan, por una parte, la idoneidad del resultado contable NIIF para ser el núcleo de la base imponible del IS y, por otra parte, que la arquitectura legal del citado tributo puede asumir, sin estridencias, dicho resultado contable.

La causa de todo ello hemos de buscarla en que el modelo contable NIIF, pese a considerar como ingresos y gastos conceptos que no resultan de transacciones con terceros, sino que derivan de la valoración por el valor razonable, sólo aplica a la cuenta de resultados aquellos que, por referirse a activos líquidos y negociados en mercados activos, determinan rentas disponibles para los socios. Así, este resultado es conforme con el principio de capacidad económica, fundamentado en la venta disponible.

Los «estados públicos individuales de entidades de crédito» (Anejo I Circular 4/2004) muestran con claridad que los ingresos y gastos derivados de la valoración por el valor razonable se aplican a la cuenta de pérdidas y ganancias o directamente a patrimonio neto (ajustes por valoración), de manera tal que estos últimos no influyen en el resultado del ejercicio, en cuanto saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

La lectura de los casos más relevantes abordados en la Consulta CV2204-05 pone de relieve, como antes se ha apuntado, que la arquitectura de la LIS es capaz de asumir, sin estridencias, el resultado contable NIIF, y, más allá, el modelo contable NIIF. En este sentido, la referida consulta está llamada a ocupar un lugar de mérito en la historia de nuestra imposición sobre los beneficios.

Particularmente interesantes son los siguientes casos:

- Caso n.º 3. Integración de los ajustes por valoración del patrimonio neto en la base imponible.

Estos ajustes derivan de la valoración por el valor razonable de determinados activos, pasivos, derivados, diferencias de cambio y ganancias latentes de activos no corrientes en venta (Norma Quincuagésima Quinta. Patrimonio Neto).

Los ingresos y gastos inherentes a tales ajustes no se aplican a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino directamente a patrimonio neto, de manera tal que la Dirección General de Tributos (DGT) contesta que «... dado que la Circular 4/2004 establece el criterio de que los ajustes por valoración determinan ingresos y gastos que no se imputan en el resultado contable, los mismos no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades...».

Con estas escuetas líneas se despeja una incógnita que el modelo contable NIIF había puesto sobre el tapete: los ajustes por valoración que se aplican a pérdidas y ganancias sí configuran la base imponible, en cuanto forman parte del resultado contable, pero no lo hacen los que, por aplicarse directamente a patrimonio neto, no forman parte del resultado contable.

- Caso n.º 4. Instrumentos derivados, no de cobertura.

Estos instrumentos se valoran por el valor razonable con cambio en pérdidas y ganancias (Norma Vigésima Segunda.3), de manera tal que la DGT entiende que los «... ingresos y gastos se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que tenga lugar el cambio en el valor razonable...».

La filosofía de las contestaciones formuladas por la DGT es clara y sistemática: los ingresos derivados de la valoración por el valor razonable forman parte de la base imponible cuando deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias. Y con esta filosofía, la DGT resuelve los casos 5.º (contabilidad de cobertura), 6.º (cartera de negociación), 7.º (gastos de emisión o amortización de instrumentos de capital propio) y 8.º (transmisión de acciones propias).

Con todo, se advierten ciertas dificultades, por otra parte comprensibles. Así, en el caso 7.º, la DGT no se muestra concluyente, pues admite que los gastos de misión o amortización de instrumentos de capital propio sean fiscalmente deducibles «... en la medida en que los mismos tengan la naturaleza de gasto según los criterios establecidos en la Circular 4/2004 y su registro contable sea con cargo a reservas...». Ahora bien, de la Circular 4/2004 únicamente se desprende que los

costes de cualquier transacción realizada sobre instrumentos de capital propio «... se deducirán directamente del patrimonio neto...», sin que se advierta la naturaleza de gasto.

Y, en el caso 8.º, se admite que la transmisión de acciones propias no determinan renta gravable, por cuanto tales operaciones no incidan sobre el resultado del ejercicio, pero, siendo tal criterio correcto, provoca un trato diferente para las entidades de crédito respecto de los restantes sujetos pasivos, difícilmente asumible desde el principio de igualdad.

- Caso 9.º a). Ajustes de primera aplicación de la Circular 4/2004.

El tránsito del modelo contable que podríamos denominar tradicional al modelo contable NIIF, implica el reconocimiento, la eliminación, la reclasificación y la valoración, con arreglo a los criterios del mismo, de activos y pasivos, derivándose de todo ello ingresos y gastos que se saldan con reservas por ganancias acumuladas y, excepcionalmente, con ajustes por valoración de patrimonio neto.

Lo relevante es que las operaciones de tránsito determinan ingresos y gastos, y, por tanto, en principio, habrán de ser computados como tales a efectos de la formación de la base imponible del IS, aun cuando no se apliquen a la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que esta aplicación o imputación sólo es precisa para la deducción de los gastos, pero no para el cómputo de los ingresos, si bien los gastos también son deducibles si se aplican a reservas por expresa disposición normativa.

Bajo tal consideración, la CV2204-05 despliega una convincente argumentación. Así, de una parte, rechaza que los ingresos y gastos derivados de las normas de primera aplicación tengan efectos en períodos impositivos anteriores al ejercicio 2005, pues los mismos se entienden devengados en 2005.

Ahora bien, cuando tales ingresos y gastos se apliquen a patrimonio neto, no se computarán a los efectos de determinar la base imponible, como tampoco se computarán las revalorizaciones de los activos materiales realizadas al amparo de la disposición transitoria primera de la Circular 4/2004, por aplicación de lo previsto en el artículo 15.1, segundo párrafo, del TRIS.

La CV2204-05 no aborda la tributación del ajuste por comisiones cobradas no devengadas a la luz de la nueva regulación contable, pero que, de acuerdo con la precedente, habían sido abonadas a la cuenta de pérdidas y ganancias. El ajuste provoca un menor valor de activo, o, tal vez, un pasivo, y de ahí que se haya podido sostener que se trata de un gasto, cuando, más bien, se trata de la eliminación de un ingreso anticipado. Ahora bien, los ingresos anticipados integran la base imponible.

La única modificación normativa que se ha derivado de la Circular 4/2004, ha sido la nueva redacción de los artículos 6.º y 7.º del RIS, y la derogación de sus artículos 8.º y 9.º, mediante el Real Decreto 112/2005, de 26 de septiembre. La profunda modificación que la Circular 4/2004 ha introducido en la estimación de las pérdidas por deterioro por riesgo de crédito, así como las

relativamente nutridas restricciones que la normativa fiscal establecía respecto de la normativa del Banco de España, han motivado la mencionada modificación.

La Norma Vigésima Novena cifra el importe por deterioro de los instrumentos de deuda valorados por su costo amortizado en «... la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de sus flujos de efectivo futuros estimados...», pero el Anejo IX establece unas reglas mucho más practicables, basadas en la clasificación de los créditos en función del riesgo de insolvencia del cliente, y en dos coberturas concurrentes: específica y genérica.

Los créditos se clasifican, en función del riesgo de insolvencia del cliente, en las siguientes categorías: riesgo normal (sin riesgo apreciable, riesgo bajo, riesgo medio-bajo, riesgo medio, riesgo medio-alto, riesgo alto), riesgo subestándar, riesgo dudoso por razón de la morosidad del cliente, riesgo dudoso por razones distintas de la morosidad del cliente, riesgo fallido.

La cobertura específica afecta a todos los créditos, exceptuados los afectados por riesgo normal, pero la técnica de cobertura es diferente para cada categoría.

La cobertura del riesgo dudoso por razón de morosidad, se cubre mediante tres calendarios según tengan o no garantía real, y dentro de esta última según sea sobre viviendas terminadas o sobre otros bienes inmuebles.

El calendario de operaciones sin garantía real comienza a los seis meses y finaliza a los veinticuatro, y lo propio sucede con el calendario de operaciones con garantía real no vivienda; en tanto que el calendario de operaciones con garantía real sobre viviendas terminadas comienza a los tres años y finaliza a los seis, pero, a partir de su clasificación como morosas, esto es, tras meses de importes vencidos no pagados, se aplica una dotación del 2 por 100.

La cobertura del riesgo por razones distintas de la morosidad se realiza, con carácter general, aplicando un porcentaje del 25 por 100.

La cobertura del riesgo subestándar no está determinada en función de porcentajes u otros parámetros objetivos, pero se fija como límite máximo los porcentajes que afectan a los activos afectados por riesgo distinto de la morosidad.

La cobertura genérica versa sobre los créditos calificados como riesgo normal, y se calcula en función dos series de porcentajes (α , β), crecientes en razón directa al descenso de la calidad del crédito.

Además del riesgo de insolvencia del cliente, también debe cubrirse el riesgo-país, en función de un conjunto de porcentajes crecientes a tenor del grupo de país.

El artículo 7.º del RIS establece, a modo de regla general, que las dotaciones previstas en las normas establecidas por el Banco de España son deducibles «... hasta el importe de las cuan-

tías mínimas...». Sobre esta regla general opera un conjunto de restricciones, de las que merecen atención las relativas a los créditos con garantía real, a los afectados por el riesgo subestándar, así como la regla relativa a la cobertura genérica.

El primer párrafo de la letra b) del artículo 7.º 1 excluye la deducción de la dotación relativa a créditos con garantía real sobre vivienda terminada, pero el segundo declara deducibles las dotaciones «... en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía, así como las practicadas conforme a lo establecido en el apartado 17 b) del Anejo IX...», el cual se refiere, entre otras, a las operaciones con garantía real sobre viviendas. Por tanto, el segundo párrafo vacía de contenido al primero, y la garantía real pasa a ser fiscalmente irrelevante.

En cierto modo, podríamos decir que en el primer párrafo late el deseo de igualdad de los contribuyentes en relación con la significación de la garantía real frente al riesgo, y en el segundo, la imperiosa necesidad de dar amparo fiscal a los rigores de la norma financiera. Sin embargo, como se verá seguidamente, la garantía real no ha perdido toda su significación, a efectos fiscales, pues la recupera en el ámbito del riesgo subestándar y en el de la cobertura genérica.

Las dotaciones para el riesgo subestándar, de nuevo cuño en la Circular 4/2004, no serán fiscalmente deducibles cuando medie garantía real de cualquier tipo o cualquiera de las circunstancias determinantes de otras restricciones previstas en el artículo 7.º 2 del RIS, o bien, garantía de otra entidad del mismo grupo mercantil. Además, las dotaciones fiscalmente deducibles están limitadas en función del parámetro α de la cobertura genérica.

Las dotaciones a la cobertura genérica son deducibles, pero con el límite del 1 por 100 sobre la variación positiva global en el período impositivo de los créditos afectos a tal cobertura, excluidos los sin riesgo apreciable, los valores negociados en mercados secundarios organizados, los cubiertos por garantía real de cualquier tipo, y las cuotas pendientes de vencimiento de contratos de arrendamiento financiero sobre bienes inmuebles.

En su conjunto, la nueva redacción de los artículos 6 y 7 del RIS ha pretendido la continuidad en el contexto de la nueva regulación financiera. Con una cierta inflexión en materia de garantía real sobre vivienda, parece haberlo logrado. Y esto, en alguna forma, viene a respaldar la tesis de que, desde la perspectiva fiscal, el modelo contable NIIF, permite la continuidad de la filosofía en la que se asienta el Impuesto sobre Sociedades, en lo concerniente a la formación de la base imponible.

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EL autor ha estructurado el presente artículo en dos grandes bloques, en el primero de ellos analiza las principales modificaciones incorporadas en los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas por Leyes estatales publicadas en 2005 (Leyes 23/2005 y 30/2005) y, en el segundo, comenta alguna de las nuevas medidas que por los parlamentos regionales se han aprobado para el año 2006, seleccionadas en función de lo novedoso de su contenido o por la trascendencia práctica que hayan podido tener en otras Comunidades Autónomas o pueda preverse en su aplicación [bonificación del 99% para donaciones entre parientes de los grupos I y II (Madrid), reducción por la donación de dinero para iniciar una actividad económica (Castilla y León), reducción sobre el patrimonio protegido de los discapacitados (Castilla y León), reducción por donaciones a hijos o padres (Comunidad Valenciana), beneficios fiscales en la donación de dinero a descendientes para que adquieran su primera vivienda habitual en varias Comunidades Autónomas].

Sumario:

I. Principales modificaciones en leyes estatales publicadas en 2005.

1. Autoliquidación obligatoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
2. Exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ligadas a la actividad de las instituciones de inversión colectiva (art. 3 de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad).
3. Acontecimientos de excepcional interés público según disposiciones adicionales quincuagésima quinta y sexta de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006: beneficios fiscales aplicables a Año Lebaniego 2006 y Expo Zaragoza 2008.

II. Modificaciones en leyes autonómicas.

1. Impuesto sobre el Patrimonio.
2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concepto adquisiciones *mortis causa*. Especial referencia a la normativa aragonesa.
3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concepto adquisiciones lucrativas *inter vivos*.
 1. Reducción sobre el patrimonio protegido de los discapacitados (Castilla y León).
 2. Reducción por la donación de dinero para iniciar una actividad económica (Castilla y León).
 3. Reducción por donaciones a hijos o padres (Comunidad Valenciana).
 4. Beneficios fiscales en la donación de dinero a descendientes para que adquieran su primera vivienda habitual en varias CC.AA.
 5. Bonificación del 99 por 100 por donaciones entre parientes de los grupos I y II (Comunidad Autónoma de Madrid).
 - 5.1. Aplicación personal y territorial de la norma.
 - 5.2. Articulación técnica.
 - 5.3. Requisitos de aplicación.
 - 5.4. Efectos en otros impuestos.

El comentario de las novedades para 2006 en los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas (en adelante, CC.AA.) lo ordenamos distinguiendo entre las incorporadas por norma estatal y las establecidas por norma autonómica.

I. PRINCIPALES MODIFICACIONES EN LEYES ESTATALES PUBLICADAS EN 2005

1. Autoliquidación obligatoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) en otras dos CC.AA. (Aragón y Galicia) en virtud de la disposición final primera de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Esta ley modifica el apartado 4 del artículo 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, estableciendo el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las Comunidades Autónomas de Aragón y Galicia. De este modo, estas dos Comunidades se unen a las de Andalucía, Castilla y León y Región de Murcia en las que el régimen de autoliquidación no es opcional (como sigue siendo en el resto) desde hace dos años.

La modificación del artículo 34 debe explicarse desde la perspectiva de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas reconocida en el sistema de financiación que consagró la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En esa ley se les atribuye capacidad normativa no sólo en aspectos sustantivos de la regulación de los impuestos, sino también en aspectos procedimentales. En concreto, y respecto del ISD, el artículo 40.2 de esa norma permite a estos entes poder regular los aspectos de gestión y liquidación. Sin embargo, uno de los aspectos procedimentales más importantes y decisivos en este impuesto queda fuera del alcance de la normativa autonómica. Y es que ese mismo artículo 40.2 establece que el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes CC.AA., implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

2. Exenciones en Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) ligadas a la actividad de las instituciones de inversión colectiva (art. 3 de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad).

El Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, se modifica en dos cuestiones:

- El apartado 19 del apartado I.B del artículo 45, que regula las exenciones de las instituciones de inversión colectiva, pasa a ser el apartado 20, y el actual apartado 20 pasa a ser el 21. De este modo se soluciona la singular situación de este artículo que contaba con dos números 19, uno de ellos dedicado a declarar la exención de ampliaciones de capital realizadas por personas jurídicas declaradas en concurso para atender una conversión de créditos en capital (establecida en un convenio aprobado judicialmente conforme a la Ley Concursal), y el otro relativo a las instituciones de inversiones colectiva.

Con el cambio, ese «segundo» apartado 19 pasa a numerarse como 20, convirtiendo el anterior 20 (dedicado a aportaciones a los patrimonios protegidos) en el 21 que cierra la lista de exenciones del artículo 45.I.B.

- Se cambia la redacción del párrafo 3 del «nuevo» apartado I.B.20 del artículo 45. Los beneficios de ese párrafo son dos. Por un lado, una exención para las operaciones de constitución, aumento de capital, fusión, escisión y aportaciones no dinerarias a determinadas entidades de inversión colectiva de carácter inmobiliario en la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD. Por otro, una bonificación del 95 por 100 de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento. La modificación, que pasa a examinarse a continuación, consiste en una ampliación del ámbito de aplicación de ambos beneficios.

Hasta ahora, la exención se aplicaba a las instituciones de inversión colectiva inmobiliaria que, con el carácter de no financieras, tuvieran por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento, siempre que, además, las viviendas, las residencias estudiantiles y las residencias de la

tercera edad, representaran conjuntamente, al menos el 50 por 100 del total del activo. A partir de la entrada en vigor de la norma, se considera también apto para la exención el objeto social que incluya la adquisición de terrenos.

De manera análoga, la bonificación del 95 por 100 se extiende a la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento.

Los requisitos comunes a ambos beneficios también se retocan pues el consistente en mantener los inmuebles adquiridos durante tres años, salvo casos excepcionales, se completa con otra previsión.

Esa previsión, aplicable por remisión a los requisitos específicos sobre mantenimiento de los inmuebles establecidos en las letras c) y d) del artículo 28.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es la de que, en estas instituciones, los inmuebles derivados de la actividad de promoción deberán permanecer arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria durante un período mínimo de siete años. Este plazo se computará desde la fecha de terminación de la construcción. A estos efectos, la terminación de la construcción del inmueble se acreditará mediante el certificado final de obra a que se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación.

3. Acontecimientos de excepcional interés público según disposiciones adicionales quincuagésima quinta y sexta de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006: beneficios fiscales aplicables a Año Lebaniego 2006 y Expo Zaragoza 2008.

La ley de presupuestos considera la celebración de esos dos eventos como acontecimientos de excepcional interés público, otorgando determinados beneficios fiscales a ciertos gastos e inversiones. Las ventajas propias de tal tipo de acontecimientos están, desde hace algunos años, estandarizadas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Sin embargo, la experiencia no ha debido de ser todo lo positiva que se preveía por cuanto la disposición derogatoria segunda del anteproyecto de ley que reforma el IRPF y otros impuestos prevé la supresión del régimen fiscal privilegiado de los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. La razón que ofrece la exposición de motivos es la conveniencia de eliminar los incentivos fiscales selectivos que resulten ineficaces y que distorsionen la asignación y localización de las inversiones. En todo caso, son aplicables los beneficios para los acontecimientos que se hubiesen regulado en normas legales aprobadas con anterioridad a 1 de enero de 2007.

Características específicas de estos beneficios son su limitación temporal (en el caso del Año Lebaniego desde 1 de enero de 2006 hasta 30 de abril de 2007 y en el de la Expo el período válido es de 1 de enero de 2006 a 31 de diciembre de 2008) y la necesaria certificación de la adecuación de los gastos e inversiones a beneficiar con los objetivos y planes del acontecimiento.

Por lo que hace a los impuestos cedidos a las CC.AA., el beneficio consiste en que las transmisiones sujetas al ITP y AJD tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de las inversiones que la misma norma privilegia con el derecho a una deducción del 15 por 100 de su importe en el impuesto sobre la renta que les corresponda por su forma jurídica y lugar de residencia.

Esas inversiones son:

- Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.

Se entenderá que no están realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente las inversiones efectuadas para la instalación o ampliación de redes de servicios de telecomunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de agua, gas u otros suministros.

- Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.

Las citadas obras deberán cumplir los requisitos establecidos en la normativa sobre financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que al respecto puedan establecer los ayuntamientos afectados por el respectivo programa y el consorcio o el órgano administrativo encargado de su organización y ejecución.

- Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

Lógicamente, por el ámbito objetivo de aplicación del impuesto, y especialmente por el régimen de compatibilidad con el IVA, las posibilidades de que este tipo de actuaciones se traduzcan en beneficios en el ITP y AJD son más bien escasas.

II. MODIFICACIONES EN LEYES AUTONÓMICAS

En el tramo final de 2005 la producción normativa autonómica en materia tributaria ha mantenido el nivel cuantitativo de años anteriores.

Dejando a un lado la cada vez más importante regulación sobre impuestos propios (y significativamente los de corte medioambiental), y junto a las novedades en los impuestos cedidos «tra-

dicionales», objeto principal de este trabajo, debe destacarse que las CC.AA. han seguido profundizando en el establecimiento de deducciones en cuota en el IRPF. Y es que, al atractivo que sin duda tienen este tipo de medidas para el contribuyente que puede disfrutarlas, se une la nota, relevante en determinados foros, del impacto mediático y de la «visibilidad» de tal tipo de política fiscal.

Antes de entrar en el comentario de alguna de las nuevas medidas autonómicas, hay que destacar también, desde una perspectiva global, las diferencias que entre los distintos «ordenamientos» tributarios autonómicos se van dando. No sólo en su contenido, lo que era previsible y es fruto lógico de la autonomía financiera, sino también en la manera en que se producen las normas.

Así, junto a mínimas menciones en las respectivas leyes de presupuestos, las nuevas normas fiscales se han ido aprobando, conforme a la que fue técnica habitual del Estado, en leyes de complemento o acompañamiento de las presupuestarias, pero también en leyes específicas como en el caso de Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura o Región de Murcia. No parece arriesgado opinar que la elección de tal alternativa se base en el peso específico de la reforma pretendida.

Por otro lado, también es amplio el abanico de posibilidades en que finalmente se refleja el derecho vigente en cada Comunidad Autónoma. En unas, las normas hay que rastrearlas en las leyes de acompañamiento de años anteriores, en otras (así La Rioja), se opta por reproducir cada año el texto de las normas vigentes, pues anual es su período de vigencia. Las hay que mantienen una ley de referencia que contiene la legislación tributaria autonómica y que se va modificando anualmente conforme se considera conveniente (por ejemplo Valencia) y, por último, las hay (como Aragón y como anuncia Cantabria en su ley para 2006) con un Texto refundido donde recoger las disposiciones de años anteriores y donde incorporar las futuras.

A continuación pasamos a comentar alguna de las nuevas medidas, seleccionadas en función de lo novedoso de su contenido o por la trascendencia práctica que hayan podido tener en otras CC.AA. o pueda preverse en su aplicación.

La ausencia de comentarios sobre modificaciones en el ITP y AJD responde a la conveniencia de no hacer excesivamente extenso un trabajo que no pretende ser recopilatorio de todas las normas autonómicas sobre estos impuestos. Con todo, y de una manera global, puede señalarse respecto de las modificaciones en este impuesto que han girado, un año más, sobre el acceso a la vivienda. Como ejemplo puede destacarse la regulación extremeña que rebaja hasta el 3 por 100 el tipo para la adquisición de una vivienda habitual que sea de protección oficial y con precio máximo legal. Además completa el régimen fiscal de la vivienda con la aplicación, para viviendas no favorecidas por el 3 por 100, de un tipo del 6 por 100 siempre que su valor no supere los 122.606,47 euros y una renta del adquirente de 18.000 euros (22.000 en tributación conjunta). Quien cumpla estos requisitos y sea menor de 35 años, miembro de familia numerosa o discapacitado, a la cuota resultante de aplicar el 6 por 100 le restará una bonificación del 20 por 100.

Como se verá, en la selección se le ha dado una especial relevancia a las normas sobre la tributación de las transmisiones lucrativas *inter vivos* establecidas para 2006 por distintas CC.AA.

1. Impuesto sobre el Patrimonio.

Es éste el impuesto donde menos novedades suele propiciar el poder legislativo autonómico y así ha sucedido también este año.

La ley extremeña (Ley 9/2005, de 27 de diciembre, de Reforma en materia de Tributos Cedidos) regula un mínimo exento para discapacitados físicos, psíquicos y sensoriales con las siguientes cifras:

- a) 120.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 por 100 e inferior al 50 por 100.
- b) 150.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50 por 100 e inferior al 65 por 100.
- c) 180.000 euros si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65 por 100.

En Madrid (Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas), el mínimo exento se fija en 112.000 euros salvo para discapacitados con grado de minusvalía reconocido igual o superior al 65 por 100 que se eleva a 224.000.

Por su parte, en Cantabria (Ley de Cantabria 6/2005, de 26 de diciembre, de medidas Administrativas y Fiscales para la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2006), con la proclamada inspiración del principio de igualdad, y en corrección de «la exención práctica de determinados colectivos en función de su fuente principal de renta», que la exposición de motivos atribuye a la introducción de determinadas reducciones en la base del impuesto, se eleva el mínimo exento con especial atención para las personas discapacitadas.

Así, se fija el mínimo exento en 150.000 euros (frente a los 108.182,18 de la ley del impuesto), elevándolo a 200.000 y 300.000 euros para el caso, respectivamente, de grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 33 ó 65 por 100.

También la ley cántabra opera sobre la tarifa, disminuyendo la carga fiscal de los patrimonios más pequeños y elevando ligeramente la presión fiscal de los más altos. Para ello se suprimen dos tramos y se redefinen las cantidades que configuran la escala. Destaca en la nueva tarifa que el tipo mínimo del 0,2 por 100 se aplica hasta bases liquidables de 250.000 euros (frente al límite general de 167.129,45) y que los patrimonios con base liquidable superior a 5.000.000 de euros pagan a un marginal del 3 por 100 (frente al 2,5% que la ley del impuesto adjudica a las bases liquidables superiores a 10.695.996 euros).

En Castilla y León (Ley 13/2005, de 27 de diciembre, de Medidas financieras), se hace uso de una capacidad normativa no recogida en la Ley 21/2001 (ley que recoge la práctica totalidad de reglas aplicables a la cesión de impuestos a las CC.AA.) pero sí en la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

En concreto fue la disposición adicional 2.^a de la Ley 41/2003 la que estableció, con algo de imprecisión en sus términos, y ajena al carácter negocial que suele acompañar la tramitación de las normas que establecen las reglas de juego de la cesión de capacidad normativa a las CC.AA., que éstas podrían declarar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente.

Tal patrimonio es resultado de aportaciones a título gratuito con la finalidad última de garantizar la afección de los bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de éstos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares o al mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido.

Titular y beneficiario del patrimonio protegido de las personas con discapacidad es la persona en cuyo interés se constituya por lo que, en su condición de titular, el discapacitado es sujeto pasivo del impuesto. En tal contexto lo que hace la norma castellano-leonesa es completar el cuadro de beneficios fiscales, ya amplio en la ley estatal por lo que respecta a otros impuestos directos, al Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a la persona protegida.

2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concepto adquisiciones *mortis causa*. Especial referencia a la normativa aragonesa.

En distintas CC.AA. se ha seguido profundizando en la generalizada tendencia de atenuación de la carga tributaria que supone el gravamen de las sucesiones. O bien mediante la ampliación de los beneficios al patrimonio empresarial, profesional o agrícola, o bien mediante ventajas fiscales para todo tipo de bien y contribuyente. De entre todas ellas, por su distinta instrumentación técnica, seleccionamos para su más amplio comentario la introducida por Aragón (Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón).

En Extremadura el porcentaje de reducción por la adquisición de vivienda habitual reconocido en la ley general del impuesto se ve mejorado en función del valor real del inmueble. Así, el porcentaje estatal del 95 por 100 se aplica a viviendas de más de 180.000 euros, pero se convierte en un porcentaje del 100 por 100 cuando la vivienda no supere los 72.000 euros de valor. Entre ambos extremos existe una escala que gradúa el porcentaje en función del valor del bien. La preexistente reducción del 100 por 100 para viviendas de protección pública se mantiene en los términos que se fijó en el año 2002.

La Comunidad de Madrid fija, como reducciones análogas a las estatales (y por tanto aquellas desplazan a éstas), en 100.000 euros lo que los contribuyentes de grupo I y II pueden restar de su base imponible. Mantiene en los mismos términos la bonificación del 99 por 100 para los sujetos pasivos del grupo I.

La Región de Murcia, en la que existe desde 2004 una deducción que elimina prácticamente la tributación de descendientes menores de 21 años, ha mejorado (en la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios) la también preexistente deducción en cuota para sujetos pasivos del grupo II de parentesco fijándola en un 50 por 100. La deducción se aplica sólo para bases imponibles iguales o inferiores a 300.000 euros.

En Valencia (Ley 14/2005, de 23 de diciembre, de la Generalitat, de Medidas Fiscales, de Gestión Financiera y Administrativa, y de Organización de la Generalitat), fijan la reducción de la base imponible del grupo I en una cantidad variable en función de la edad (desde los 40.000 euros hasta los 96.000) y en 40.000 la del grupo II.

Por su parte, el artículo 6 de la ley de medidas tributarias aragonesa crea una nueva reducción propia de la Comunidad Autónoma. El carácter de propia (y la mención de la condición de reducción propia, frente a la alternativa de constituir una mejora de una reducción preexistente del Estado, es obligatoria conforme a la ley de cesión de tributos a las CC.AA.) presupone, pues así se deriva del artículo 40 de la Ley 21/2001, que responde a una circunstancia económica o social propia de la Comunidad Autónoma, e implica que se aplique con posterioridad a las establecidas por el Estado.

El texto de la norma es el siguiente:

«Se modifica la Sección 1.ª del Capítulo III del Título I del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, con la introducción del artículo siguiente:

"Artículo 131-5. Reducción en la base imponible del impuesto a favor del cónyuge y de los hijos.

Sin perjuicio de las reducciones de la base imponible previstas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de cualquier otra aplicable por disposición dictada por la Comunidad Autónoma de Aragón, el cónyuge y los hijos del fallecido podrán aplicarse una reducción del 100 por 100 de la base imponible correspondiente a su adquisición mortis causa, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, conforme al siguiente régimen:

- a) La reducción sólo será aplicable cuando el importe total del resto de reducciones de la base imponible sea inferior a 125.000 euros. A estos efectos, no se computarán las reducciones relativas a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida.*
- b) El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, no podrá exceder de 125.000 euros. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.*
- c) El patrimonio preexistente del contribuyente no podrá exceder de 300.000 euros.*
- d) La reducción tiene el carácter de propia a los efectos previstos en el artículo 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía."»*

El beneficio fiscal que se establece consiste, en resumen, en otorgar una reducción «complementaria» de hasta 125.000 euros para el cónyuge e hijos del fallecido cuando, por aplicación de la normativa estatal y autonómica, el nivel de otras reducciones de la base imponible que pudieran aplicarse no alcanzara tal cifra.

De este modo, por ejemplo, quien por aplicación de las reducciones por parentesco y empresa familiar alcanzara un total de reducciones de más de 125.000 euros, no podría aplicar la nueva reducción. Por el contrario, quien sólo tuviera derecho a un total de reducciones de 30.000 euros (por aplicación, por ejemplo de la reducción por parentesco, reducción de vivienda habitual y reducción por adquisición del negocio individual), podría restar «complementariamente» 95.000 euros en virtud de esta nueva reducción.

Formulado el resumen de otra manera, podría concluirse en que, quien sea hijo o cónyuge de un fallecido residente en Aragón, podrá restar de la base imponible del impuesto sobre sucesiones, como mínimo, 125.000 euros. Pero si por aplicación de la normativa del impuesto, tiene derecho a una cifra superior, se aplicará esta última.

La articulación técnica del beneficio no es de tal fácil aprehensión por lo que merece la pena un más detallado análisis:

- La reducción beneficia al cónyuge e hijos del fallecido. En este elemento subjetivo se diferencia la norma de otras análogas existentes en otras CC.AA. No sólo en cuanto al ámbito de beneficiados (se incluyen hijos, con independencia de su edad, pero no nietos), sino también por el criterio mismo de delimitación, ya que se opta por no referirse a la conocida clasificación del impuesto por grupos de parentesco.
- La reducción es compatible cualitativamente con cualquier otra reducción. La compatibilidad «cuantitativa» es, como luego se argumenta, parcial. Conviene destacar que en Aragón ya existía una reducción del 100 por 100 por las adquisiciones hereditarias de los hijos del fallecido menores de edad, con el límite de 3.000.000 de euros. Esta reducción sigue en vigor y por tanto es perfectamente aplicable hasta el citado límite de 3.000.000. Y otro tanto habría que decir respecto de la preexistente reducción a favor de los discapacitados en más de un 65 por 100 que, sin ningún tipo de límite, no tributan cuando el fallecido fuera residente en Aragón.
- La reducción se formula en forma de porcentaje (del 100%) sobre la base imponible. La base imponible a estos efectos es la correspondiente a la suma de la estricta adquisición *mortis causa* y el importe de la percepción por seguros de vida. Por eso, si no hubiera adquisición hereditaria, pero sí cobro de seguro de vida, la reducción también sería aplicable.
- El que se exprese en forma porcentual no es realmente decisivo (a pesar de que sea un 100%) por cuanto la verdadera trascendencia de la reducción la da el límite que tiene de 125.000 euros. Por eso, en la mecánica liquidadora del impuesto, el importe de esta concreta reducción la da la diferencia positiva entre 125.000 euros y el importe total de otras reducciones aplicables por el contribuyente.

- Existe un requisito a cumplir por el contribuyente hijo o viudo del fallecido que consiste en que su patrimonio preexistente sea igual o inferior a 300.000 euros. La medición de ese patrimonio hay que hacerla conforme a lo dispuesto en el artículo 22.3 de la ley del impuesto, por lo que las reglas de valoración no serán las del mercado sino las del Impuesto sobre el Patrimonio. Como este precepto dispone que en el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal, en los supuestos habituales de régimen consorcial aragonés (equivalente en grandes rasgos, y desde luego en su mayoritaria aplicación, a la sociedad de gananciales del Código Civil), un patrimonio previo del matrimonio superior a los 600.000 euros, deja sin beneficio al viudo.

El límite del patrimonio preexistente se formula en términos taxativos. Es decir, si se excede la cifra de 300.000 euros, la reducción no es aplicable ni en todo ni en parte.

- Característica importante del beneficio, tanto por su efecto favorable para los contribuyentes, como por el rasgo distintivo respecto de la reducción andaluza equivalente a la aragonesa, es que si la base imponible es superior a 125.000 euros (que es la magnitud que el legislador aragonés elige como libre de tributación para las sucesiones), el beneficio no se pierde y es perfectamente aplicable.
- En la práctica, el contribuyente que estudie la aplicación del beneficio debe sumar, en primer lugar, el importe de otras reducciones que pudiera aplicarse por legislación nacional o autonómica. En esa suma no se incluye el importe de las reducciones relativas a pólizas de seguros de vida. Si la suma es igual o superior a 125.000 euros, la nueva reducción no será aplicable.

Una vez comprobado que se tiene derecho a la reducción, por ser esa adición inferior a 125.000 euros, el importe de la misma se fija restando a 125.000 euros la cifra de las otras reducciones a las que se pueda tener derecho.

- Lógicamente, el importe de esta reducción se tiene en cuenta para el cálculo del tipo medio efectivo de gravamen a aplicar en el caso de adquisición de la nuda propiedad. En efecto, a pesar de que la norma aragonesa nada señale al respecto, debe recordarse que desde el año 2003 se añadió un párrafo en la letra a) del artículo 26 de la LISD del siguiente tenor: «Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes».
- Nada dice la norma sobre la posible aplicación en la consolidación del usufructo del importe de reducción no agotada en la previa adquisición de la nuda propiedad. Tampoco la LISD o el Reglamento del Impuesto prevén expresamente traslación alguna de reducciones a la consolidación del usufructo, más allá de la relativa a las reducciones por parentesco. A pesar de ello, y conforme a la práctica habitual y por el razonamiento que ahora se expone,

no parece haber duda sobre la posibilidad de tal traslación de la reducción no aplicada por insuficiencia de base imponible.

Cuando se extinga el usufructo, y lo «reciba» el nudo propietario, pagará [así lo precisa la letra c) del art. 26 LISD] aplicando sobre el valor del usufructo el tipo efectivo que se calculó en el momento del desmembramiento. De este modo, y como quiere la norma, lo que satisface el adquirente final del bien es el impuesto correspondiente al valor total de los bienes en el momento del primer fallecimiento, sólo que fraccionado en dos momentos.

A la vista de este planteamiento, resulta que la «traslación» de esta nueva reducción encaja con el sistema de liquidación del impuesto y responde a la finalidad del artículo 51.2 del reglamento.

Coherentemente, la consolidación del usufructo, como tal hecho imponible, no da derecho por sí misma a la reducción. La reducción que podría aplicarse sería la no agotada en la liquidación correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad, auténtico y exclusivo origen de la reducción. Por lo tanto, quien tenga que declarar una consolidación de usufructo relativa a una adquisición de nuda propiedad devengada con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, no podrá aplicar la reducción de 125.000 euros.

EJEMPLO 1:

Matrimonio con 2 hijos que heredan por partes iguales. A la viuda (de 79 años cuando fallece su marido) le corresponde el usufructo. El patrimonio del matrimonio es de 500.000 euros. El usufructo, por la edad de la viuda y conforme al régimen civil aragonés, se valora en el 10 por 100 de la masa hereditaria. La masa hereditaria es, si el matrimonio estaba casado en el régimen consorcial aragonés, la mitad del patrimonio conyugal (es decir, 250.000).

Si el usufructo es de 25.000 (10% de 250.000), la nuda propiedad que heredan los hijos es la diferencia hasta 250.000. Es decir, 225.000 euros que se distribuyen por mitades.

- Fallecimiento del padre

- Viuda de 79 años:

Usufructo ($250.000 \times 0,1$).....	25.000,00 euros
Reducción parentesco	15.956,87 euros
Reducción autonómica ($25.000 - 15.956,87$)	9.049,13 euros
Base liquidable	0,00 euros (no paga)

.../...

.../...

– Cada hijo:

Nuda propiedad ($250.000 \times 0,9 \times 0,5^*$).....	112.500,00 euros
Reducción parentesco	15.956,87 euros
Reducción autonómica ($112.500 - 15.956,87$)	96.543,13 euros
Base liquidable	0,00 euros (no paga)

* Se multiplica por 0,5 porque el cálculo es por hijo, luego a cada hijo le corresponde la mitad del valor total de la nuda propiedad (que es el 90% de 250.000).

• Fallecimiento de la madre

– Cada hijo:

Por la mitad que recibe ahora ($250.000 \times 0,5$)	125.000,00 euros
Reducción parentesco	15.956,87 euros
Reducción autonómica ($125.000 - 15.956,87$)	109.043,13 euros
Base liquidable	0,00 euros (no paga)

En la consolidación del usufructo (un valor de 12.500 para cada uno de ellos) se aplicaría la reducción al no haberse agotado el importe de 125.000 en la adquisición hereditaria de la nuda propiedad ($125.000 - 112.500$).

EJEMPLO 2:

Matrimonio con 2 hijos que heredan por partes iguales. A la viuda (de 79 años cuando fallece su marido) le corresponde el usufructo. El patrimonio del matrimonio es de 600.000 euros.

Si el usufructo es de 30.000 (10% de 300.000), la nuda propiedad que heredan los hijos es la diferencia hasta 300.000. Es decir, 270.000 euros que se distribuyen por mitades.

• Fallecimiento del padre

– Viuda de 79 años:

Usufructo ($300.000 \times 0,1$)	30.000,00 euros
--	-----------------

.../...

.../...

Reducción parentesco	15.956,87 euros
Reducción autonómica (30.000 – 15.956,87)	14.049,13 euros
Base liquidable	0,00 euros (no paga)
– Cada hijo:	
Nuda propiedad ($300.000 \times 0,9 \times 0,5$)	135.000,00 euros
Reducción parentesco	15.956,87 euros
Reducción autonómica (125.000 – 15.956,87)	109.043,13 euros
Base liquidable	10.000,00 euros
Cuota a pagar (tipo medio pleno dominio)	857,00 euros

En la consolidación del dominio (un valor de 15.000 para cada uno de ellos) tributará al tipo medio al haberse agotado la reducción de 125.000 en la adquisición hereditaria de la nuda propiedad.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concepto adquisiciones lucrativas *inter vivos*.

A la vista de lo regulado para el año 2006 no cabe duda de que los legisladores autonómicos han encontrado en las donaciones una nueva materia en la que establecer beneficios de muy distinto corte.

Este concepto presenta unas características que lo hacen, efectivamente, especialmente propicio para su regulación fiscal. Si además de otorgar un beneficio, tener cierto atractivo político o positivas implicaciones económicas, no tiene un coste recaudatorio significativo, se reúnen muchas condiciones como para que, desde determinados ámbitos, no se pueda prescindir de su implantación.

Con todo, y en una superficial aproximación, debe apuntarse que aunque un nivel relativamente bajo de recaudación por un concepto (como efectivamente es el caso de las donaciones en prácticamente todas las CC.AA.) parece llevar implícita la conclusión de que un beneficio sobre el mismo no puede suponer un quebranto significativo de las arcas públicas, la interconexión de los distintos hechos imponible en la imposición directa (es imposible desligar los efectos de una donación de las repercusiones en el gravamen de sucesiones, en el Impuesto sobre el Patrimonio o en el IRPF) exige un estudio algo más detenido por quien tenga que valorar el impacto de una tal medida. Estudio en el que tampoco debería olvidarse, y jugaría en sentido contrario a la reflexión anterior, el efecto atracción que sobre ciudadanos de otras CC.AA. pudiera tener la medida.

Al margen de los aspectos políticos, mediáticos, presupuestarios o macroeconómicos, debería existir también un análisis de los efectos extraterritoriales y de las implicaciones que para el sistema fiscal español en su conjunto, incluidos los principios constitucionales que lo informan, pueden llegar a tener normas autonómicas definidoras de sistemas tributarios radicalmente distintos. En este análisis, la estructura autonómica de la capacidad normativa sobre estos impuestos no debería ser óbice ni presentarse como excusa de la inactividad frente a las debilidades que se pudieran detectar.

1. Reducción sobre el patrimonio protegido de los discapacitados (Castilla y León).

En la ley castellanoleonesa se establece una reducción por las donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de contribuyentes discapacitados que es del 100 por 100 del valor de los bienes y derechos aportados. La reducción tiene el límite de 60.000 euros.

Para valorar el alcance de la medida hay que recordar que cualquier persona con interés legítimo, con el consentimiento de la persona con discapacidad, o de sus padres o tutores o curadores si no tuviera capacidad de obrar suficiente, podrá aportar bienes o derechos al patrimonio protegido. Estas aportaciones deberán realizarse siempre a título gratuito y no podrán someterse a término.

Estas aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad tributan en el IRPF hasta determinada cantidad y por el exceso están sujetas como donaciones. Precisamente sobre ese exceso jugará la reducción castellano-leonesa. En concreto, cuando los aportantes sean contribuyentes del IRPF, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 8.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto. Asimismo, y con independencia de esos límites, cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades con el límite de 8.000 euros anuales.

Estos rendimientos, conforme al régimen actualmente vigente, y de previsible modificación de prosperar las propuestas del anteproyecto de ley de reforma del IRPF, se integrarán en la base imponible del contribuyente discapacitado titular del patrimonio protegido por el importe en que la suma de tales rendimientos y otras prestaciones recibidas en forma de renta (a que se refiere el apartado 3 del art. 17 del TR del IRPF) exceda de dos veces al salario mínimo interprofesional.

Lógicamente no estará sujeta al ISD la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo.

2. Reducción por la donación de dinero para iniciar una actividad económica (Castilla y León).

La Comunidad Autónoma de Castilla y León también ha regulado una reducción del 99 por 100 por la donación de dinero a descendientes para la constitución o adquisición de una empresa indi-

vidual, negocio profesional o para la adquisición de determinadas participaciones en entidades. Los requisitos de aplicación, que siguen en buena medida la construcción que hizo esta Comunidad para los beneficios en este concepto por donación de dinero para adquisición de vivienda habitual o directamente la donación de vivienda, son los siguientes:

- Elementos de la liquidación: es una reducción propia de la Comunidad Autónoma que opera sobre la base imponible y se cuantifica en el 99 por 100 del importe de la donación. La base máxima de la donación con derecho a reducción es de 100.000 euros salvo en el caso de discapacitados al 65 por 100 o grado superior para los que el importe se eleva a 150.000 euros.
- Elementos subjetivos: el donatario, siempre descendiente del donante, debe tener menos de 36 años en la fecha de la formalización de la donación y un patrimonio preexistente a la donación inferior a 200.000 euros.
- Elementos objetivos: lo donado ha de ser dinero y debe destinarse a adquirir el primer negocio, empresa o sociedad del donatario. Debe recordarse que la donación directa de tal tipo de bienes ya goza de reducción en nuestro sistema tributario, por lo que la presente reducción debe entenderse como extensión de ese beneficio a supuestos muy próximos al preexistente. La condición de primera actividad económica puede presentar alguna dificultad probatoria, aunque en principio la existencia o no de declaraciones fiscales en tal sentido serán el principal medio de prueba. No precisando la ley nada al respecto, queda al criterio administrativo, al menos en primera instancia, decidir si haber desarrollado un negocio profesional impediría que el ejercicio posterior de una actividad económica a través de forma societaria fuera considerado, a efectos del beneficio, como «primera sociedad» del donatario.

Debe destacarse que la norma no exige que el bien en que se va a materializar el dinero goce de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Lo cual, por otro lado, es congruente con la línea de laxitud que también marca, como luego se comenta, la ausencia de un requisito de permanencia que, por ejemplo, sí existe en las reducciones empresariales de la normativa estatal.

La única precisión sobre los bienes en que materializar el dinero es que las participaciones adquiridas representen al menos el 50 por 100 del capital social de la entidad (requisito cuantitativo de cierto rigor si se compara con el 5% que exige la legislación del Impuesto sobre el Patrimonio para gozar de la exención por las participaciones en empresas «familiares») y que el donatario (y además exclusivamente él, no valiendo lo que vale en el Impuesto sobre el Patrimonio en el que la actividad directiva de un familiar beneficia al contribuyente) ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad.

- Elemento formal: la donación debe hacerse constar en escritura pública con la mención expresa del destino del dinero donado.
- Elemento territorial: la empresa, individual o societaria, debe tener su ubicación o domicilio fiscal y social en Castilla y León.

- Elemento temporal: la constitución de la empresa o negocio o la adquisición de acciones debe hacerse en 6 meses desde la formalización de la donación. La norma no precisa un período mínimo de actividad de la empresa ni de permanencia en el patrimonio del donatario por lo que, en supuestos de mínima o corta duración de la experiencia empresarial, puede surgir una zona de potenciales conflictos acerca de si el dinero donado sirvió realmente para una actividad económica.

En definitiva, la reducción abre una vía inédita de apoyo a la iniciativa empresarial, restringiéndola al ámbito familiar y combinando requisitos exigentes (especialmente en lo que se refiere a la adquisición de participaciones) con la ausencia de uno, la exigencia de un período mínimo de mantenimiento de la actividad, que se antoja clave en este tipo de beneficios.

3. Reducción por donaciones a hijos o padres (Comunidad Valenciana).

La Generalitat Valenciana ha establecido un beneficio de carácter general en el concepto de donaciones de 40.000 euros para hijos y padres que puede elevarse, a razón de 8.000 euros por cada año menos de 21, hasta 96.000 euros. Sus principales características son las siguientes:

- Elementos de la liquidación: es una reducción propia de la Comunidad Autónoma que opera sobre la base imponible y de cuantía fija (no se expresa en forma de porcentaje) según la edad del donatario. La reducción es compatible con cualquier otra, estatal o valenciana, que pudiera ser aplicable.
- Elementos subjetivos: el donatario puede ser padre o hijo del donante pero no vale cualquier otro grado de parentesco en la línea recta. El límite de patrimonio preexistente que permite la aplicación de la reducción es, en todos los casos, de 2.000.000 de euros. Con la finalidad de proteger el que la reducción se aplique exclusivamente en el grado de parentesco que diseña la ley (y tratando así, por ejemplo, de impedir el beneficio en las transmisiones de abuelos a nietos por el sencillo expediente de instrumentarlas como dos donaciones, de abuelo a hijo y de hijo a nieto), la norma contempla una serie de cautelas que impiden la extensión del beneficio entre parientes no contemplados por el legislador.
- Elementos objetivos: la reducción se aplica para cualquier tipo de bien y no se exige ningún destino especial para el bien donado ni período de permanencia en el patrimonio del donatario.
- Elemento formal: la donación debe hacerse constar en documento público.
- Elemento territorial: el donatario debe tener su residencia habitual en la Comunidad Valenciana a la fecha de devengo. Es éste un requisito que en la mayor parte de los supuestos será redundante, pues si el punto de conexión que permite la aplicación de la normativa valenciana es la permanencia en tal territorio durante más días que en cualquier otro, dentro del año anterior a la fecha de devengo, normalmente tal cómputo llevaría aparejado la resi-

dencia habitual a fecha de la donación. No obstante, puede haber supuestos en que no se dé esta coincidencia y, en cualquier caso, en la donación de inmuebles el punto de conexión es la ubicación física del mismo. Por tanto, combinando este criterio de deslinde de la normativa aplicable con el requisito específico de este beneficio, resulta que en una donación de inmueble situado en la provincia de Teruel no procedería la reducción, aunque donante y donatario tuvieran la residencia en Castellón, por ser aplicable la normativa aragonesa. Correlativamente, una donación de inmueble situado en Peñíscola se regirá por la legislación valenciana, con independencia de la residencia de los intervinientes, pero sólo se aplicará el beneficio si el donatario tiene la residencia habitual en la Comunidad Valenciana.

4. Beneficios fiscales en la donación de dinero a descendientes para que adquieran su primera vivienda habitual en varias CC.AA.

Para el año 2006, la Comunidad Autónoma de Aragón, siguiendo la pauta marcada por otras CC.AA. en años anteriores, ha establecido una reducción para la donación a hijos y descendientes de dinero destinado a la adquisición de su primera vivienda habitual. El preámbulo de la ley justifica la medida en los siguientes términos: «Una vez más... el legislador contempla una situación habitual entre familiares cercanos, asumiendo simultáneamente la dificultad de acceso al mercado inmobiliario para los jóvenes menores de 35 años, en el marco de aquella acción social, a la que ninguna política tributaria puede renunciar entre sus objetivos, que tiene como última finalidad salvaguardar los intereses económicos en el seno de la familia aragonesa». Más allá de la proclama que a tal tipo de instrumento corresponde, esta medida, sin duda favorecedora de un concreto colectivo de ciudadanos contribuyentes, tiene otro tipo de lectura en esta y en otras CC.AA.

Para hacerla, es necesario acudir a la experiencia de los últimos años respecto de las donaciones no declaradas entre familiares o donaciones «disfrazadas» de préstamos. Constatando que tal tipo de operaciones existen, la actuación de la Administración tributaria sólo puede ser, en aplicación del principio de legalidad al que sirve, la de regularizar tal tipo de conductas. Pero compete al poder legislativo reflexionar el porqué de las mismas y en qué medida esas vías anómalas delatan la conveniencia de ofrecer otro tipo de soluciones a los contribuyentes. En esa doble vía de reacción, aplicar el ordenamiento tributario para reprimir las conductas fraudulentas y reformarlo para hacer innecesarias estas últimas, es donde hay que encuadrar este tipo de medidas en distintas CC.AA.

Y es que la práctica gestora en prácticamente todas las CC.AA. ha puesto de manifiesto en los últimos tiempos una auténtica avalancha de documentos privados en los que se formalizan contratos de préstamo entre familiares, que se presentan como exentos del ITP y AJD.

Sin duda, el motivo de presentar a autoliquidar estos préstamos por el ITP y AJD sin ingreso de cuota alguna, por gozar de exención tal tipo de acto, reside en el deseo de los otorgantes de dar efectividad a tales negocios ante la Administración tributaria, tanto la autonómica como la estatal, cumpliendo uno de los supuestos a que se refiere el artículo 1.227 CC. Al poder acreditar la existencia de tales préstamos y la fecha en que se formalizaron, se evita, por ejemplo, que la Administración tributaria estatal, competente para la gestión del IRPF, pueda apreciar la existencia de incrementos no justificados de patrimonio en el prestatario.

Es incuestionable que la exención a que se refiere el artículo 45.I.B.15 del Texto Refundido del ITP y AJD es aplicable a toda clase de préstamos. Lo que ocurre es que una parte de estos contratos de préstamo (desde luego ni todos ni la mayor parte) pueden estar encubriendo verdaderas y auténticas donaciones de efectivo a la persona que se hace figurar como prestatario. Si a eso añadimos la extrema duración de los plazos para el reintegro del capital entregado, sin cuotas periódicas de amortización y la ausencia de intereses pactados, no es descabellado pensar que en muchos casos lo que las partes realmente han querido realizar es una donación pura y simple de efectivo a un pariente (normalmente un descendiente de la persona que entrega el dinero).

En las sentencias de 8 de junio y 28 de septiembre de 2002, el Tribunal Supremo analiza la calificación jurídica de dos contratos de préstamo formalizados por plazo de 75 años y sin interés alguno, por importes de 300 y 450 millones de pesetas, respectivamente. En ellas, el Tribunal subraya que los negocios son y merecen la calificación civil de préstamos aunque, añadimos nosotros, el prestatario que dispone gratuitamente de un importante capital durante 75 años obtiene una clara ganancia patrimonial, materializada en los réditos que devengue el nominal prestado a lo largo de ese tiempo, por un lado, y en la inflación monetaria que juega a su favor al tener que devolver moneda depreciada, por otro lado.

En este estado de cosas no es de extrañar que los poderes legislativos autonómicos, sin bastante poder como para establecer herramientas normativas disipadoras de estos «conflictos en la aplicación de las normas tributarias», busquen alternativas para reconducir tan anómalas situaciones.

Como ya se ha dicho, antes de 1 de enero de 2006 existía normativa sobre la cuestión en varias CC.AA.: Baleares, Castilla y León, La Rioja y, como pionera, Cataluña. En esta última, además de favorecer al donatario, se quiso animar desde el ámbito fiscal a potenciales donantes para que entregaran dinero a sus descendientes para la compra de la vivienda. Así, para el ejercicio impositivo 2003 se estableció una deducción en el IRPF, del 1 por 100 de la cantidad donada, para los contribuyentes que durante el ejercicio hubieran efectuado una donación que, a su vez, hubiera disfrutado de la deducción del 80 por 100 establecida en el ISD.

Por ser la última, transcribimos a continuación la norma aragonesa sobre esta materia para analizarla después, haciendo también referencia a las existentes previamente en otras CC.AA.:

«Artículo 132-2. Reducción en la base imponible del impuesto por la donación de dinero para la adquisición de la primera vivienda habitual del descendiente.

1. La donación a hijos y descendientes de dinero destinado a la adquisición de su primera vivienda habitual otorgará al donatario el derecho a la aplicación de una reducción del 95 por 100 de la base imponible del impuesto, conforme al siguiente régimen:

- a) El donatario no podrá tener más de 35 años, salvo que tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, y la suma de la parte general y de la parte especial de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas no podrá ser superior a 30.000 euros.*

- b) En el documento donde se haga constar la donación deberá expresarse que el dinero donado se destina a la adquisición de la primera vivienda habitual del donatario.*
- c) El donatario deberá adquirir la vivienda en los seis meses siguientes a la donación. En el caso de haber varias donaciones, el plazo se computará desde la fecha de la primera donación. La reducción no se aplicará a donaciones de dinero posteriores a la compra de la vivienda.*
- d) En el mismo plazo indicado en el apartado anterior, el donatario deberá destinar el dinero donado al pago de la vivienda.*

2. La base de la reducción, haya una o varias donaciones, no podrá exceder de 50.000 euros. En el caso de contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, este límite será de 100.000 euros.

3. En caso de incumplimiento de cualquiera de los requisitos contemplados en las letras c) y d) del apartado 1, el sujeto pasivo vendrá obligado a pagar el impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora, a cuyos efectos deberá presentar la correspondiente autoliquidación dentro del mes siguiente al transcurso del plazo indicado.»

a) Elementos de la liquidación:

- El beneficio es una reducción de la base imponible del 95 por 100 del valor del bien donado. También lo es en Castilla y León mientras que en Baleares, Cataluña y La Rioja es una deducción en cuota (del 85% y el 100% respectivamente).
- La base de la reducción tiene un límite de 50.000 euros. Por lo tanto, la reducción máxima es de 47.500 euros por donatario y vivienda.
- El beneficio lo es para donaciones de dinero: ni sirven negocios económicamente equivalentes (condonación de deudas), ni donaciones de bienes distintos (significativamente la donación de la vivienda). Sin embargo, en el artículo 18 de la Ley 9/2004, de 28 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, esta Comunidad incorpora una reducción en la donación de vivienda habitual a los descendientes del 80 por 100 del importe de la misma. Se exige que la vivienda esté situada en un municipio de la Comunidad de Castilla y León, excluyendo los que excedan de 10.000 habitantes, o los que tengan más de 3.000 habitantes y que disten menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.
- Puede haber una o varias donaciones, de uno o distintos donantes. El régimen de plazos y límites es único y conjunto por donatario. El que la entrega de dinero pueda estructurarse en varias donaciones supone, al margen de la acumulación de las mismas como más adelante se expone, que los límites de la norma deban aplicarse respecto de cada una de las

donaciones. De este modo puede ocurrir que si el donatario cumple los 35 años entre dos donaciones, la primera sí tendrá derecho a la reducción pero no las siguientes. O puede suceder que el nivel de renta sea distinto según la fecha en la que se efectúe la donación.

b) Elemento subjetivo:

- El beneficiado puede ser cualquier descendiente del donante. También en este punto hay diferencias entre las legislaciones autonómicas. Por ejemplo, la riojana contempla exclusivamente la donación de padres a hijos.
- No debe tener cumplidos los 35 años salvo en el caso de los discapacitados. Así, cuando el descendiente tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, la edad no representará obstáculo para acceder a la reducción.
- El límite de renta es de 30.000 euros y se refiere a la suma de las partes general y especial de la base imponible del IRPF. A diferencia de otras menciones en la propia normativa aragonesa (por ejemplo en deducciones en cuota del IRPF o en la aplicación de tipos especiales por adquisición de vivienda habitual por parte de las familias numerosas), no se computa el importe por unidad familiar sino por contribuyente. A falta de otra precisión habrá que entender que se refiere al de la última declaración presentada en la fecha de cada una de las donaciones que se quiera beneficiar.

Esto puede suponer que las distintas donaciones en que se estructure la entrega del dinero tengan un límite distinto. En efecto, si hay una donación en abril de 2006, el límite de renta será el de la declaración presentada durante los meses de mayo y junio de 2005, que es la correspondiente al ejercicio 2004. Sin embargo, una donación hecha en julio de 2006 deberá referir su límite cuantitativo de renta a la declaración correspondiente al ejercicio 2005, por haber vencido ya el plazo voluntario de declaración de tal autoliquidación.

c) Elemento objetivo:

- El bien adquirido ha de ser la primera vivienda habitual. A falta de precisión normativa se entenderá por tal la que lo sea conforme a los criterios del IRPF.
- Entendemos que hay que adquirir la plena propiedad de la vivienda (no bastaría la adquisición de la nuda propiedad o el usufructo por separado), pues la ley ni distingue ni permite otro tipo de adquisición. Es verdad que buena parte de las normas fiscales, sean o no beneficios, se interpretan en el sentido de extender a la nuda propiedad el régimen de la plena propiedad, pero en este caso, como se exige que el donatario haga de la vivienda adquirida su residencia habitual, va implícita la exigencia de que tenga el derecho de uso de la misma y éste lo confiere el usufructo.
- En otras legislaciones autonómicas, singularmente en La Rioja, el abanico de posibilidades es más amplio, pues junto a la entrega de dinero para la adquisición de la vivienda

habitual se permite el depósito de las cantidades recibidas en cuentas ahorro vivienda o el que se destinen a cancelar o amortizar parcialmente el préstamo hipotecario suscrito para la adquisición de la vivienda habitual.

d) Elemento formal:

- En Aragón no se exige escritura pública para la donación. Lo que con esta medida se gana en facilidad y minoración de costes, se puede perder en seguridad jurídica, fundamentalmente para el contribuyente, si existiera discusión sobre la fecha del documento. La única precisión de carácter formal que exige la ley es que el documento de la donación debe expresar el destino del dinero.
- En otras CC.AA. la situación es distinta. En Baleares se exige que la donación del dinero se formalice en escritura pública con la mención expresa del destino que impone la norma fiscal. En Castilla y León se exige la misma mención pero no que el documento en que se formalice la donación sea documento público. En La Rioja no se exige ningún documento ni mención concretos pero, en función de cómo se materialice la inversión, establece obligaciones formales en la fase de aplicación del dinero obtenido: si es para la compra de vivienda se exige mención expresa en ese documento a que se paga con dinero donado con anterioridad para tal fin; si es por cuenta ahorro vivienda o por pago del préstamo (necesariamente hipotecario), se exige certificado de la entidad financiera.
- No exige la ley expresamente la aportación de ninguna documentación distinta de la exigida por la legislación general del impuesto para acreditar el derecho a la reducción. Este tipo de medidas agilizan la presentación de la documentación, lo cual es positivo tanto para el administrado como para la Administración, y desplazan el control de la correcta aplicación del beneficio a la incoación de los oportunos procedimientos gestores, normalmente verificación de datos y comprobación limitada.
- No se exige que la adquisición de vivienda se formalice en escritura pública. Evidentemente será lo normal y también es la pauta habitual para que exista jurídicamente una adquisición de la propiedad de la vivienda. Sin embargo, el que no se exija expresamente puede permitir cierta flexibilidad en la interpretación y aplicación práctica del requisito temporal.

e) Elemento territorial:

- El donatario debe tener la residencia habitual en Aragón (medida en el año anterior a la fecha de devengo) para que se aplique la normativa aragonesa. No lo dice la ley aragonesa pero es exigencia derivada directamente de la ley de cesión de impuestos a las CC.AA.
- La vivienda habitual puede estar situada fuera de Aragón pues aunque normalmente eso supondrá la pérdida de la residencia habitual en Aragón, la norma no exige, a diferencia de otras normativas autonómicas, que la vivienda se ubique en tal territorio.

f) Elemento temporal:

- Desde el momento de la donación hasta la adquisición de la vivienda no pueden pasar más de seis meses. Si hay varias donaciones a favor de un mismo donatario, se cuenta desde la primera. Lógicamente, y de manera análoga a otros efectos de la existencia del plazo ya comentados, donaciones distantes más de seis meses de tal fecha quedarán sin beneficio, aunque no perjudicarán el que le pueda corresponder a donaciones posteriores que sí cumplan el plazo legal.
- En el mismo plazo de seis meses no sólo hay que adquirir la vivienda, sino que también hay que emplear el dinero en el pago de la vivienda. Son dos cuestiones íntimamente ligadas pero evidentemente fácilmente diferenciables tanto en la práctica como en su régimen jurídico.
- La donación de dinero no puede ser posterior a la compra de la vivienda, sea para pagar una cantidad aplazada o para reembolsar un préstamo.
- La reducción se la aplica el contribuyente aun antes de haber adquirido la vivienda, sin perjuicio de que si no la adquiere, no paga en el plazo indicado, o no la convierte en su vivienda habitual, deberá presentar la correspondiente autoliquidación complementaria con intereses.
- El que el período de tiempo en el que han de producirse las donaciones sea de seis meses supone que normalmente serán acumulables (si es entre el mismo donante y donatario). La acumulación de donaciones consiste en considerar fiscalmente como una sola adquisición todas las donaciones entre donante y donatario en el plazo de tres años. Procedimentalmente se instrumenta aplicando a la base liquidable de la última donación el tipo medio correspondiente a la suma de todas las bases liquidables de las donaciones acumuladas.

Realmente, si la donación de dinero se va a ajustar al límite fiscal de 50.000 euros, la acumulación no tiene los efectos de progresividad que normalmente la acompañan y justifican.

En efecto, sean dos donaciones, una de 20.000 euros y otra segunda de 30.000. La primera donación tendrá derecho a una reducción del 95 por 100 por lo que su base liquidable quedará en 1.000 euros. La cuota atribuible a tal base es de 76,5 euros. En el momento de la segunda donación de 30.000 euros, el tipo que se le aplicará no es el que la tabla indique para esa cifra, sino para el importe acumulado de bases liquidables. Es decir, el que corresponda a la suma de una base liquidable de 1.000 euros por la primera donación y de 1.500 (el 5% de 30.000 efectivamente gravado) por la segunda: 2.500 euros. El tipo que corresponde a esa magnitud es del 7,65 por 100 y se aplicará sobre 1.500 (auténtica base liquidable por esa donación). Como el tipo que corresponde a 2.500 es el mismo que hubiera correspondido a 1.500 (pues ambas magnitudes están en el tramo inferior de la escala del impuesto y les corresponde un tipo marginal del 7,65%), la «acumulación» no produce en este caso concreto los efectos que le son propios.

Lógicamente, si la acumulación de donaciones incorpora importes sin derecho a reducción, la situación será distinta aunque siempre se proyectará sobre la acumulación el efecto de la reducción.

5. *Bonificación del 99 por 100 para donaciones entre parientes de los grupos I y II (Comunidad Autónoma de Madrid).*

En la Comunidad Autónoma de Madrid se ha operado, sin duda, la principal reforma en el concepto impositivo que grava las adquisiciones lucrativas *inter vivos*. Además destaca el beneficio fiscal pues se produce en un escenario en el que otras CC.AA. han optado por disminuir la carga tributaria de sus ciudadanos operando en el gravamen de las adquisiciones *mortis causa* y no, al menos con la intensidad de Madrid, en el de las donaciones. La elección favorece, y es uno de sus principales atractivos como medida de política económica, la movilidad inmediata de fondos entre miembros de una misma familia, siendo oportuno recordar también que la legítima hereditaria puede cumplirse en la mayor parte de los ordenamientos civiles españoles a través de transmisiones *inter vivos*. Por tanto, en una primera aproximación, y en tanto no actúe esta Comunidad Autónoma sobre el gravamen sucesorio con la contundencia que lo ha hecho sobre las transmisiones *inter vivos*, no hay duda de que existen menores costes fiscales en las donaciones que en las transmisiones *mortis causa*, siendo ambos tipos de adquisiciones vehículos aptos para instrumentar la sucesión por causa de muerte.

5.1. Aplicación personal y territorial de la norma.

Por la singularidad y el potencial atractivo de la medida, y por tanto por el eventual interés de cualquier ciudadano español en beneficiarse de la misma, debe comenzarse su análisis recordando los puntos de conexión que en nuestro ordenamiento distribuyen entre las distintas CC.AA. de régimen común la normativa aplicable, el sujeto perceptor del impuesto y la administración competente para su gestión.

Esta regulación, por lo que respecta al gravamen de donaciones, se encuentra en los artículos 20 y 24 de la Ley 21/2001, reguladora, entre otras materias, de las condiciones generales de cesión de los impuestos a las CC.AA. De la interpretación conjunta de ambos preceptos resulta la conveniencia de agrupar en dos categorías las tres cuestiones antes apuntadas.

Así, para determinar la Administración competente para gestionar el impuesto y la acreedora del importe devengado, los criterios serían los siguientes:

- En el caso general, el impuesto correspondiente a una donación debe declararse e ingresarse en la Comunidad Autónoma en la que el donatario tuviera su residencia habitual en el año anterior al devengo. El año se mide de fecha a fecha, y la residencia se tiene en la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se hubiera permanecido un mayor número de días en ese período de tiempo.
- Si lo donado fueran bienes inmuebles, o valores a los que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (que en esencia alude a la transmisión, en este caso lucrativa, de valores de entidades cuyo principal activo sean inmuebles cuando para el adquirente represente tal adquisición la toma de una posición mayoritaria en la sociedad participada), la gestión y cobro del impuesto corresponderá a la Comunidad Autónoma donde radique el inmueble o inmuebles transmitidos. La ley prevé que en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor

de un mismo donatario distintos bienes inmuebles situados en distintas CC.AA. En tal caso, deberá presentarse declaración en cada una de ellas, aplicando al valor de los bienes situados en su territorio el tipo medio que conforme a su legislación le corresponda.

Sin embargo, la aplicación de una concreta normativa autonómica (en este caso la madrileña) se rodea, tanto para el caso de transmisiones *mortis causa* como para las lucrativas *inter vivos*, de unas reglas distintas a las anteriores:

- Una determinada norma autonómica se aplica, en las donaciones de bienes distintos de los inmuebles y valores equiparables, cuando se acredite en la Comunidad Autónoma en cuestión la residencia habitual del donatario (entendida como la permanencia efectiva en un determinado territorio) durante los cinco años anteriores a la fecha de devengo de la donación. De este modo, un residente en Huesca que pasa a residir en Aranjuez, si recibe una donación de su padre cuando sólo lleva en territorio madrileño dos años, deberá presentar e ingresar la autoliquidación ante esta Comunidad Autónoma, pero no podría aplicar la bonificación autonómica por no haber completado el período de cinco años.
- Si lo donado son bienes inmuebles o valores que cumplen los requisitos del mencionado artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, se aplica siempre la legislación autonómica correspondiente al territorio donde se ubique el inmueble transmitido, con independencia de la residencia del donante o donatario. De resultar aplicable este punto de conexión a una donación de acciones de una entidad con inmuebles situados en distintas CC.AA., sobre cada inmueble se aplicaría la normativa correspondiente al territorio de su ubicación.

Como se ve, es para el caso de los inmuebles donde la normativa madrileña es más abierta, pues es aplicable a cualquier donatario, tenga donde tenga su residencia, siempre que lo donado sea un inmueble situado en territorio madrileño. Es decir, si un padre desea donar a su hijo un valor económico de 1.000.000 de euros, y ambos son residentes en Zaragoza, la donación de dinero no tendría el beneficio. Pero si con ese importe el padre adquiere un inmueble en Madrid y lo dona a su hijo, la donación tendrá el beneficio del 99 por 100.

Esta circunstancia es especialmente destacable por cuanto difiere, por ejemplo, de la normativa valenciana análoga que incluye, como ya se ha comentado, una cláusula que restringe la aplicación del beneficio a los residentes en la Comunidad Valenciana.

Caso concreto de la donación de acciones de sociedades tenedoras de inmuebles: el caso de la donación de acciones que puedan cumplir los requisitos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores (precepto para el que el anteproyecto de ley de lucha contra el fraude fiscal prevé sustanciales modificaciones) merece, desde una perspectiva técnica, una especial atención.

Este precepto, reproducido en la normativa del ITP y AJD, prevé la tributación por este impuesto en dos concretos supuestos de operaciones con valores mobiliarios. Además de sujetar al concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) la adquisición originaria de acciones y, especialmente,

determinadas transmisiones de valores (que con carácter general están exentos tanto en el IVA como en el propio concepto TPO), el artículo 108 cuantifica la base imponible de la transmisión de acciones en función del valor de los inmuebles tenidos por la sociedad participada.

Con la aparición de la norma madrileña se abre el interés por conciliar adecuadamente las previsiones del artículo 108, específicamente dirigido a la tributación por TPO, con el punto de conexión que la Ley 21/2001 prevé para la donación de acciones de este tipo.

Sin perjuicio de detallar algo más el contenido del artículo 108, y siempre enfocado a su integración con el punto de conexión de la donación de acciones, puede ya apuntarse que ambas normas operan sobre elementos de la liquidación distintos. Es decir, la norma sobre donaciones se limita a precisar cuándo se aplica una determinada normativa autonómica, y para ello individualiza el caso de las acciones contempladas en el artículo 108. Lo que de este artículo hay que tomar para completar el presupuesto de hecho del punto de conexión es el tipo de valores a los que la normativa financiera aplica un régimen especial en TPO. Pero no las normas de hecho o base imponible que para tal concepto impositivo se establecen. Por tanto, del artículo 108 interesa para aplicar el punto de conexión de las donaciones exclusivamente su supuesto de hecho.

El artículo 108 se aplica en dos grandes supuestos:

- La transmisión de acciones cuando se han recibido en el año anterior a su venta como contraprestación de una aportación de un inmueble a una sociedad.
- La adquisición originaria o derivativa de acciones que posibilita una posición de control en una entidad cuyo principal activo son inmuebles.

En el supuesto primero lo que se quiere gravar es el hecho de que, al enajenar las acciones recién recibidas, se está transmitiendo el valor económico del inmueble. Por tanto, en una transmisión lucrativa de acciones en las que se dé tal precedente, operará como punto de conexión el de ubicación del inmueble. Debe subrayarse que este criterio de reparto de potestades tributarias se aplica a «las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108». Como existe transmisión de acciones, es aplicable el criterio mencionado.

No es necesario ni que el transmitente de las acciones, ni el adquirente de las mismas, transmita o adquiera más del 50 por 100 de las acciones de la entidad. No se quiere gravar en este supuesto la toma de control de una sociedad, sino el transmitir un inmueble concreto a través del negocio jurídico que se viene comentando. Quedando sujeta una donación de acciones a la legislación madrileña por concurrir este caso, la base imponible de la misma, en coherencia con lo que también entendemos aplicable en TPO, no debería ser ni el valor total de los inmuebles de la sociedad, ni el valor total del inmueble objeto de la aportación (salvo que se transmitieran acciones por un nominal equivalente al recibido en la aportación no dineraria). Lo congruente sería que si se donan 10 acciones cuando se recibieron 100 por aportar un inmueble de valor real 6.000, la base imponible se cuantificará en 600 (el 10% de 6.000, expresivo de que se venden sólo 10 de las 100 acciones recibidas). Para diferenciarlos adecuadamente, conviene precisar que esta forma de cuantificar la base imponible no es la que se prevé en TPO para el siguiente supuesto a analizar.

Ese otro supuesto contemplado en el artículo 108 son realmente dos operaciones diferenciables, pues abarca tanto la adquisición originaria de acciones como la derivativa cuando, en ambos casos, esa operación da el control de determinado tipo de entidades. Así, sería separable el caso de la venta de acciones del de la adquisición de acciones mediante el ejercicio de derechos de suscripción preferente o de conversión de obligaciones en acciones.

En la adquisición originaria de acciones hay que distinguir, a su vez, entre la adquisición de derechos de suscripción y la conversión de obligaciones en acciones. Son éstas las dos únicas alternativas mercantiles para que quien no tuviera el control de una sociedad (por no participar en ella o por hacerlo en menos del 50%), llegue a adquirirlo. Y ello porque en una ampliación de capital la atribución de nuevas acciones debe respetar el porcentaje previo de participación de los socios, que sólo será modificable mediante el tráfico de derechos de suscripción. Dado que lo gravado por el artículo 108 no es exactamente la ampliación de capital (que es hecho imponible, *per se*, por operación societaria y su gravamen es compatible con el derivado del propio artículo 108), hay que entender que se está refiriendo a la operación misma de adquisición de derechos o a la de conversión de obligaciones. Y como de estas dos, sólo la adquisición de derechos puede instrumentarse de modo lucrativo (la conversión de obligaciones en acciones es, inevitablemente, una operación onerosa), sólo a la donación de derechos de suscripción podría aplicarse el punto de conexión de ubicación del inmueble. Ahora bien, para la efectiva aplicación del mismo habría que entender que cuando la norma de la Ley 21/2001 se refiere a la transmisión de valores, está incluyendo también, como tales, a los derechos de suscripción.

Finalmente hay que referirse al caso de la transmisión de acciones, el más frecuente y el verdaderamente problemático en la práctica.

Para que resulte aplicable es necesario, en primer lugar, que el activo de la entidad implicada reúna determinadas características. En concreto debe estar compuesto, en al menos el 50 por 100, por inmuebles situados en territorio nacional, sin tener en cuenta (salvo si son terrenos) el activo circulante de entidades con objeto social exclusivo de construcción o promoción. Pero además es necesario que el adquirente pase a tener, por esa operación, más del 50 por 100 de las participaciones de la entidad.

El porcentaje del 50 por 100 es el que la normativa da para el caso de sociedades mercantiles, pero parece aplicable también, sin especiales dificultades, a cualquier otro tipo de sociedad, fondo, asociación o entidad. El criterio administrativo sobre esta cuestión es que el porcentaje que se tiene después de una adquisición de acciones es la suma del porcentaje de control directo e indirecto que se tenía previamente más el que se adquiere directamente.

Sobre estos dos requisitos, una determinada composición del activo de la sociedad participada y la toma de control de la entidad, se desarrolla luego el régimen de tributación en TPO. Pero entendemos que las reglas concernientes a la base imponible son exclusivas del concepto TPO, por lo que no serían trasladables al caso de las donaciones. Por tanto, lo que interesa de este precepto para aplicarlo al caso de las donaciones son las precisiones que, en el orden lógico de liquidación, son previas a la determinación del hecho imponible. Y éstas son dos: la composición del activo de la entidad y su toma de control por el donatario.

Conforme a esta pauta de interpretación, una donación de acciones de una sociedad tenedora de inmuebles, adquiridas progresivamente, seguiría el siguiente régimen:

- Las donaciones hasta el 49 por 100 tributarían en la Comunidad Autónoma de residencia del donatario. La base imponible sería el valor real de las acciones donadas.
- La donación de acciones que suponga la toma de control de la sociedad (la que permite pasar de un porcentaje inferior al 50% a éste o superior) es a la que se le aplicaría el punto de conexión de ubicación del inmueble o inmuebles poseídos por la entidad. La base imponible, conforme al ISD y no conforme a las reglas del ITP y AJD, sería el valor real de ese porcentaje de acciones que permiten la mayoría de votos en la entidad y no el de los inmuebles. Aunque lógicamente el valor real de las acciones estará más cercano al valor real de los inmuebles que su propio valor contable. En la determinación del valor real no hay norma que justifique expresamente (como así se ha venido interpretando en TPO hasta la STS de 30 de abril de 2004) la consideración del valor total de los inmuebles (y no sólo el del porcentaje que representen las acciones donadas sobre el total), aunque la toma del control de una sociedad de este tipo podría ser un criterio con el que modular la valoración real de las acciones adquiridas.
- Cualquier donación que se reciba cuando ya se tiene el poder de control de una entidad no cumple los requisitos del artículo 108 y por tanto tributará conforme a la legislación autonómica del lugar de residencia del donatario.

5.2. Articulación técnica.

El medio empleado para establecer el beneficio ha sido, en consonancia con la seguida también para las adquisiciones *mortis causa* (en Madrid existe una bonificación del 99% en la cuota para sujetos pasivos del grupo I), la de las bonificaciones. En concreto, se establece una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las adquisiciones *inter vivos* sujetas al ISD.

Las bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas, como las deducciones de la cuota, deben ser, así lo señala la Ley 21/2001 tanto para las adquisiciones *mortis causa* como para las *inter vivos*, compatibles con las bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no pueden suponer una modificación de las mismas. Dado que no existen tales bonificaciones estatales, el cumplimiento del requisito no suele resultar especialmente difícil para ninguna Comunidad Autónoma. En cuanto al orden liquidatorio, estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Para comprender mejor el alcance de la reforma conviene, antes de analizar la nueva norma, recordar el contexto normativo en el que ésta se va a desenvolver.

Respecto de la compatibilidad entre la nueva bonificación general y la reducción por adquisición de bienes empresariales (sea empresa individual o participaciones de una entidad) no parece haber ninguna duda. La reducción del 95 por 100, beneficio central en este impuesto, opera sobre el valor

de los bienes empresariales incluidos en base imponible y su resta determina la base liquidable. En una donación de tal tipo de bienes, la bonificación del 99 por 100 operaría sobre la cuota tributaria resultante de aplicar la tarifa a la correspondiente base liquidable.

Fuera ya del ámbito concreto de las donaciones, el marco en que va a desarrollarse el beneficio estaría incompleto si no se hiciera una referencia al concepto «sucesiones», tan ligado al de las donaciones. En esta Comunidad Autónoma, y por lo que respecta a quienes van a ser también beneficiarios de la nueva bonificación, destaca una reducción análoga a la del Estado de 100.000 euros para los grupos I y II. La condición de análoga, y así lo recoge expresamente la ley autonómica, implica la sustitución de la reducción general del impuesto por la autonómica. Además, los sujetos pasivos incluidos en el grupo I pueden aplicarse una bonificación adicional del 99 por 100 de la cuota correspondiente a las adquisiciones *mortis causa* y percepciones de seguros sobre la vida. Por lo tanto, existe un más amplio número de potenciales sujetos beneficiados en el gravamen «donaciones» (grupos I y II) que en el de «sucesiones» (sólo el grupo I tiene acceso a la bonificación del 99%).

En cuanto al ámbito objetivo de la norma conviene destacar que se beneficia a cualquier negocio jurídico gratuito *inter vivos* y no exclusivamente a lo que civilmente son donaciones, aunque es cierto y evidente que la inmensa mayoría de supuestos sujetos al impuesto por este concepto son donaciones.

5.3. Requisitos de aplicación.

Citado ya el requisito subjetivo del beneficio (sólo se aplica la reducción al parentesco contemplado en los grupos I y II de la ley del impuesto), y comentado el ámbito objetivo de la bonificación, quedan por comentar otros dos requisitos expresamente previstos en la norma autonómica. Uno, de carácter general y formal, es la exigencia de que la donación se formalice en escritura pública. Y el otro, aplicable sólo a donaciones en metálico y análogas, exige determinadas precisiones sobre el origen de los fondos.

Antes de repasarlos separadamente resaltamos que ambos requisitos se dictan para las donaciones y no literalmente para cualquier adquisición lucrativa *inter vivos*. Civilmente es donación el acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra que lo acepta, perfeccionándose la adquisición desde que el donante conoce la aceptación del donatario.

Enlazando con lo dicho pocas líneas arriba, conviene recordar que se sujeta al impuesto cualquier negocio jurídico a título gratuito *inter vivos* y que lo son conforme al Reglamento del Impuesto, sin ser donaciones, los siguientes:

- a) *La condonación de deuda, total o parcial, realizada con ánimo de liberalidad.*
- b) *La renuncia de derechos a favor de persona determinada.*

- c) *La asunción liberatoria de la deuda de otro sin contraprestación, salvo en el caso previsto en el artículo 37 del RISD.*
- d) *El desistimiento o el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo.*
- e) *El contrato de seguro sobre la vida, para caso de sobrevivencia del asegurado y el contrato individual de seguro para caso de fallecimiento del asegurado que sea persona distinta del contratante, cuando en uno y otro caso el beneficiario sea persona distinta del contratante.*

En una intensa disección de la norma madrileña cabría plantearse si todas aquellas adquisiciones *inter vivos*, sujetas al impuesto y bonificables, están afectadas por estos requisitos, o si sólo lo están las que jurídicamente puedan reputarse como donaciones. Porque realmente la norma exige los requisitos exclusivamente a las «donaciones».

Entendemos que el empleo de la palabra donación no responde a la deliberada intención de excluir determinados actos de las prescripciones legales. Y aunque de los propios términos en que se enuncian los requisitos puede concluirse, sin violentar ni la literalidad ni mucho menos la finalidad de la norma, que la voz «donación» aglutina cualquier adquisición lucrativa *inter vivos*, lo cierto es que la cuestión podría exceder la mera disquisición teórica.

En efecto, tomando el listado de negocios equiparables fiscalmente a donaciones, y situados en la perspectiva de evaluar posibles áreas de riesgo de la norma, parece claro que tanto el desistimiento o allanamiento en juicio como el contrato de seguro sobre la vida en los casos del artículo 12 e) del reglamento del impuesto, son adquisiciones lucrativas *inter vivos* cuya perfecta identificación resulta de documentos de razonable valor probatorio (documento judicial en el primer caso y documentación sujeta a la legislación de seguros en el segundo) sobre los que difícilmente se hace preciso proyectar un mayor control documental.

Pero tanto la condonación de deuda como la renuncia de derechos o la asunción liberatoria de deuda, son tradicionales focos de conflictos fiscales y suelen ser ajenos en la mayor parte de los casos a un tipo de documentación de holgada suficiencia probatoria.

La condonación de deuda puede ser expresa o tácita. Y aunque la expresa debe ajustarse a los requisitos formales con que la legislación civil regula la donación, no sólo se acepta la condonación tácita, sino que también puede operar civilmente a través de documento privado. Por su parte, la renuncia de derechos o la asunción de deudas no están sujetas a ninguna formalidad de carácter general en el ámbito civil.

Concluir que precisamente en estos casos, de cierta y merecida fama como supuestos conflictivos en la práctica tributaria (piénsese en condonación de deudas entre parientes, asunción de deudas de los hijos por adquisiciones onerosas de éstos, en renunciaciones a los derechos de suscripción...), la norma ha pretendido rebajar las exigencias formales parecería un sinsentido.

5.3.1. Formalización en escritura pública.

Aunque por lo expuesto ya puede intuirse que la formalización en escritura pública aparenta ser algo más que un requisito formal, conviene partir, para su análisis, de las reglas civiles reguladoras de los requisitos de la donación. El núcleo central de este negocio es, como ya se ha dicho, la aceptación de la liberalidad de otra persona. Sólo exige el Código Civil escritura pública para la donación de cosa inmueble (expresándose también el valor de las cargas a satisfacer por el donatario) y para su aceptación. Por tanto, para tal tipo de bienes, la exigencia fiscal no es novedosa.

Sin embargo, para el resto de bienes, y significativamente el dinero, no se exige civilmente la formalización en documento público. Es más, es posible hasta la donación verbal siempre que se entregue simultáneamente la cosa donada. Fácilmente se entiende entonces que para los bienes muebles sí que la exigencia tributaria de escritura pública es un requisito deliberado, adicional y nuevo.

La obligatoriedad de la escritura pública es, claramente, un elemento de control. Y, además, en un doble sentido. Por un lado, la constancia en documento público de cualquier tipo de acto jurídico supone el conocimiento del mismo por parte de la Administración tributaria. Y es de sobra conocido que el suministro de la información contenido en tal tipo de documento, ahora ya a través de medios informáticos coadyuvantes de un más rápido y completo control, es tradicional en el impuesto pues los Notarios están obligados a remitir (conforme al art. 91.3 del RISD) *relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados en el trimestre anterior que se refieran a actos o contratos que pudieran dar lugar a los incrementos patrimoniales que constituyen el hecho imponible del impuesto. También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados con el contenido indicado que les hayan sido presentados para su conocimiento o legitimación de firmas.*

Parece también claro que el interés administrativo de contar con la información de la realización de estas donaciones no es principalmente el asegurarse la recaudación del 1 por 100 de cuota tributaria que queda huérfana de beneficio, sino el poder hacer un seguimiento de los bienes dentro un ámbito (el familiar, delimitado por cónyuge, ascendientes y descendientes) en constante proceso de desfiscalización. El fin último sería asegurar la correcta tributación en el IRPF, en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el gravamen de las adquisiciones *mortis causa*.

Pero junto a la conveniencia de una correcta identificación de las operaciones realizadas, la documentación pública de las donaciones comporta tanto una mejor prueba de la fecha de su realización, elemento siempre importante, como el evitar que en procedimientos de comprobación o investigación, el descubrimiento de bienes no declarados en el Impuesto sobre el Patrimonio pudiera ser justificado por el afectado con base en una figurada donación previa de un familiar. A esta misma idea, y por eso evitamos un más extenso comentario, parece responder el segundo requisito de la norma que pasamos a estudiar.

Sin embargo, antes de eso, merece la pena destacar cómo la exigencia formal contribuye a evitar, situados en una hipotética comprobación del donatario, la salida fiscalmente airosa de convertir en una supuesta donación bonificable lo que de otra manera se debería regularizar como ganancia patrimonial no justificada en el IRPF. Así, una propuesta inspectora de calificación como

ganancia no justificada, fruto de una comprobación que arroje unos bienes o derechos no correspondientes con la renta declarada en el IRPF, no podrá ser excepcionada por el presunto donatario alegando que esos bienes (especialmente los fungibles y más en concreto el dinero) fueron donados por un familiar, prefiriendo tributar por «donaciones», con bonificación, antes que en el IRPF, en el que las ganancias patrimoniales no justificadas se integran en la base liquidable general. La exigencia de documento público, reforzada por la manifestación sobre el origen del dinero, parece que cierra completamente tal posibilidad.

5.3.2. Justificación del origen.

Como ya se ha dicho, la ley madrileña exige, para determinados bienes, la justificación de su origen. Esos bienes son el «metálico» y, por remisión al artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, que no sean por cuenta de terceros, así como las cuentas de gestión de tesorería y cuentas financieras o similares. Entendiendo por metálico el dinero de curso legal, quedan fuera de la norma los activos financieros y, entre ellos, los más habituales de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades.

Lo que se exige en este tipo de donación es justificar el origen y manifestarlo en el documento público de transmisión. Entendemos que aunque exista una doble exigencia, todo gira sobre una misma cuestión: el origen de los fondos.

Situados en una perspectiva cronológica, y alterando para ello el orden formal de presentación de estos requisitos en la ley, el primer cumplimiento que se exige es que en el documento público se manifieste el origen de los fondos. La manifestación sólo puede provenir del donante, pues el origen de fondos para el donatario es precisamente la donación que se perfecciona con su aceptación. Dado el necesario grado de parentesco entre los intervinientes, y el clima de confianza y armonía que presupone la liberalidad presente en toda donación, difícilmente podrá tacharse de desproporcionado el exigir la manifestación de un tercero ajeno a la obligación tributaria principal (el donante) para que se beneficie de ella el contribuyente (donatario).

El contenido concreto de la manifestación no lo cierra la norma. En nuestra opinión, lo que se le pide al donante debería girar sobre elementos fácticos. No tienen sentido manifestaciones valorativas aludiendo o al origen «lícito» del dinero o a la adecuada declaración tributaria de la fuente de renta de donde provienen. Parece más acorde con el sentido de la norma, y con la proporcionalidad con que ha de aplicarse, exigir una manifestación sobre la fecha de adquisición por parte del donante del bien ahora donado, el carácter lucrativo u oneroso de tal adquisición y, en este último caso, la fuente de renta que devengó tal ingreso o que financió tal adquisición. Con esos datos se estaría manifestando, como quiere la norma, el origen de los fondos donados, permitiendo a la Administración comprobar si el donante cumplió con sus obligaciones tributarias, fundamentalmente en el Impuesto sobre el Patrimonio o en el IRPF.

Hecha esa manifestación, el último requisito a cumplir es que el origen de los fondos donados esté debidamente justificado. Este requisito no tiene una concreta ubicación temporal, pues dando

por supuesto que la condición de debida justificación corresponde darla, al menos en primera instancia, a la Administración tributaria, el pronunciamiento podrá producirse en cualquier momento desde el devengo de la operación hasta la finalización del plazo de prescripción del derecho a comprobar tal liquidación. Además, no parece que se esté exactamente ante un supuesto de beneficio fiscal cuya definitiva efectividad dependa de un ulterior cumplimiento por el contribuyente. Porque tener que desarrollar una determinada carga probatoria no puede equipararse a, por ejemplo, tener que mantener la vivienda habitual del fallecido 10 años para no perder el derecho a determinada reducción de la base imponible de una adquisición *mortis causa*. Especialmente cuando la prueba debe girar sobre circunstancias más concernientes al donante que al donatario, sujeto pasivo del impuesto. En cualquier caso, este matiz en cuanto al juego de la efectividad de la bonificación tiene sobre todo trascendencia a los efectos de hacer constar, o no, en la escritura pública tal circunstancia, y en la nota marginal que deben hacer los Registradores sobre la afección de determinados bienes transmitidos (y evidentemente, por su no inscribibilidad, difícilmente puede afectar esta precisión a la donación de dinero o bienes análogos que ahora interesan).

Cuándo un fondo esté debidamente justificado, y qué efectos tenga su indebida justificación, son los dos aspectos que previsiblemente mayores controversias pueden suscitar en la aplicación de la norma. Y sobre ellos hacer especulaciones teóricas, sin referirse a supuestos concretos, resulta especialmente difícil.

No obstante, parece que la filosofía de la norma lleva a considerar justificado todo aquel dinero del que se acredite su pertenencia al donante. Con ello se evidenciaría que existe realmente una adquisición derivativa, que la declaración de la existencia de una donación es cierta y que no responde a una supuesta afloración de rentas no declaradas por el donatario. Que la acreditación de la real pertenencia de los fondos donados al donante descubra una situación tributaria irregular de éste originará la correspondiente regularización, pero no debería impedir la consideración de que los fondos están debidamente justificados a los efectos de la bonificación.

Por otro lado, la consecuencia de que el origen de los fondos no esté debidamente justificado, o que no se hubiera hecho manifestación del mismo, o que se hiciera de modo inexacto, debería comportar la improcedencia de la bonificación. Que todas ellas sean circunstancias protagonizadas principalmente por el donante, y no por el donatario sujeto pasivo, no pueden enervar, por sí solas, tal conclusión. Por eso, si el resultado de una comprobación o investigación de esta bonificación es la indebida justificación de fondos en el donante, parece lógico que la consecuencia sea la regularización de la obligación tributaria, eliminando la bonificación en la parte de fondos en que no resulten suficientemente acreditados.

5.4. Efectos en otros impuestos.

La conexión entre las distintas figuras impositivas de nuestro sistema tributario hace que las modificaciones radicales de una de ellas, y la analizada sin duda lo es, extiendan sus efectos a otros conceptos.

5.4.1. Concepto adquisición *mortis causa* del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Suponiendo como frecuente que el donatario favorecido por la bonificación será el heredero del donante, parece incuestionable que el efecto más importante del beneficio fiscal fuera del ámbito de las donaciones será en este concepto.

Desde la perspectiva del contribuyente, y mientras convivan en Madrid el gravamen sucesorio con la bonificación en las donaciones, no hay duda de cuál es el comportamiento previsible en pura racionalidad tributaria o económica: preferir la donación a la transmisión *mortis causa*.

El único lastre de esta planificación es que las donaciones bonificadas pueden tener que acumularse a la sucesión por haberse devengado aquéllas en el plazo de los cuatro años anteriores al fallecimiento del donante. De darse esta situación sucederá además que el beneficio fiscal disfrutado en la donación no trasladará su bondad a la liquidación resultante de la acumulación.

En efecto, conforme a lo que se ha explicado antes al hablar de la donación de dinero para adquisición de vivienda, la acumulación de donaciones a una sucesión supone la suma de las bases liquidables de aquéllas a la de ésta. Si el beneficio fiscal sobre la adquisición *inter vivos* se arbitra como reducción de la base, su acumulación a la sucesión se hace incorporando el beneficio. Pero si se instrumenta como bonificación de la cuota, las magnitudes que se acumulan no tienen en cuenta beneficio.

Por otro lado, también hay cuestiones relevantes si se analiza la relación entre los dos conceptos impositivos del ISD desde la perspectiva del sujeto acreedor.

De entrada, no necesita especial argumentación que el beneficio fiscal en el concepto de donaciones puede no tener coste recaudatorio directo por la sencilla razón de que, de no haber beneficio, la donación no se hubiera efectuado. Pero es también evidente que la recaudación por el concepto de sucesiones disminuirá por anticiparse en vida la transmisión de bienes de padres a hijos.

Menos aparente, pues resulta del juego de los distintos puntos de conexión en este impuesto, es el efecto que una reducción sustancial del gravamen de las donaciones en una Comunidad Autónoma puede tener en la recaudación de otra en el gravamen sucesorio.

Tal hecho se dará cuando el causante tenga su residencia habitual en una Comunidad Autónoma en la que perviva el concepto «sucesiones» y sus herederos la tengan en otra que no grave las donaciones. En tal situación, la donación en vida de los bienes del ascendiente supondrá el no tributar prácticamente por tal negocio, pero también vaciar patrimonial y fiscalmente (salvo que procediera la acumulación) la posterior sucesión que se devengará bajo el imperio de una ley regional distinta.

5.4.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el IRPF, además de las cuestiones ya comentadas, el establecimiento de un beneficio en las transmisiones lucrativas *inter vivos* presenta algunos efectos relevantes:

- La bonificación de las donaciones permite una adecuada distribución del patrimonio familiar entre los distintos parientes para reducir la progresividad del IRPF y del IP sin coste fiscal significativo. De este modo, el efecto de la progresividad en el IP por el patrimonio acumulado por un matrimonio, o en el IRPF por las rentas derivadas del mismo (fundamentalmente capital mobiliario e inmobiliario), puede diluirse donando los bienes a los hijos. Con todo, el atractivo fiscal de esta vía habrá que ponderarlo con el hecho de que tiene como presupuesto un cambio de titularidad patrimonial de gran trascendencia.
- El valor de adquisición en el IRPF de un bien donado sigue, a efectos de futuras transmisiones del bien, las reglas del artículo 34 de la LIRPF que dispone que *«Cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En las adquisiciones lucrativas a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 31 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes»*.

Por tanto, como norma general, el valor de adquisición que prevalecerá en el IRPF es el que se haya comprobado a efectos del ISD. De este modo, la revalorización experimentada por los bienes donados, desde su adquisición por el donante hasta la transmisión actual, tributará en el IRPF salvo que pudieran ser aplicables coeficientes de abatimiento u otro tipo de beneficios análogos. Sin embargo, suponiendo que la cifra de valor de mercado que prevalece como valor de transmisión a efectos del IRPF coincidiera con la que se toma a efectos del ISD correspondiente a esa donación, una inmediata transmisión del bien por parte del donatario quedaría sin tributación al poder coincidir, en un escenario de normal y razonable funcionamiento de los precios en el mercado, el valor de venta con el valor de adquisición. Es decir, que el donatario une al beneficio que explícitamente le reconoce la ley autonómica en el ISD, el beneficio tácito que la legislación del IRPF consiente.

La excepción a esta regla es el caso de la donación de determinados bienes empresariales cuya adquisición lucrativa goce de reducción del 95 por 100 en la base imponible del ISD. Este beneficio reconocido en la ley general del impuesto es, como ya se ha dicho, compatible con la bonificación autonómica. Para estas donaciones la LIRPF establece que el transmitente quede libre de gravamen pero, correlativamente, fija que el valor por el que se recibe el bien por el donatario es, a efectos del IRPF, el valor por el que en su momento lo adquiriera el donante (regla especial art. 34 de la LIRPF).

El sentido de construir de tal modo el beneficio (al final es más un diferimiento que un supuesto de exención o no sujeción al estilo del régimen especial para determinadas operaciones societarias en el Impuesto sobre Sociedades) es la no tributación del donante en el IRPF, pero también desplegará sus efectos (entendemos que con mayor razón) en los supuestos en los que a la no tributación del transmitente de bienes empresariales se añada, como en Madrid, la práctica eliminación de gravamen en el donatario.

Sea como fuere, lo cierto es que se pueden dar con esta norma parecidas situaciones a las que alguna vez se han apuntado respecto de la no tributación de las adquisiciones *mortis causa* en algunas CC.AA., al poder jugar los contribuyentes implicados con la valoración del bien donado por no tener gravada (o tenerla al 1%) tal adquisición.

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

EL 13 de diciembre de 2005, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado respecto de la compensación de pérdidas de las sociedades filiales residentes en otros Estados miembros con los beneficios de la sociedad matriz. La Sentencia MARKS & SPENCER, esperada con interés, ha dado una solución basada en una aplicación flexible de las causas de justificación y alambicada de la proporcionalidad. La doctrina habrá de ocuparse con generosidad de sus implicaciones en relación con la tributación de los beneficios en el contexto del mercado interior. La presente colaboración esboza algunas de las cuestiones que, probablemente, se plantearán. En el horizonte se dibuja la interrogación sobre si el Tribunal de Justicia ha configurado, o no, la solución más equilibrada a la vista de los requerimientos del mercado interior y de la soberanía fiscal de los Estados miembros. Aunque proyectada respecto del ámbito comunitario, la Sentencia MARKS & SPENCER también permite entresacar enseñanzas en relación con la autonomía financiera de instituciones políticas en ámbitos puramente nacionales.

Sumario:

1. Introducción.
2. La arquitectura de la sentencia.
3. Examen de la normativa fiscal y constatación de que infringe el derecho de establecimiento.
4. Examen de las causas de justificación y apreciación de su concurrencia.
 - 4.1. La justificación basada en el principio de territorialidad.
 - 4.2. La justificación basada en la coherencia fiscal y otras causas.
 - 4.2.1. La distribución equilibrada de los poderes de imposición.
 - 4.2.2. Evitar los riesgos del doble cómputo de pérdidas.
 - 4.2.3. Evitar los riesgos de elusión fiscal.
 - 4.2.4. La consideración conjunta de las causas de justificación.
5. La proporcionalidad.
6. Descripción del fallo.
7. Crítica del fallo.
 - 7.1. La cuestionable bondad del pronunciamiento del Tribunal de Justicia.
 - 7.2. La preterición de la doctrina de la coherencia y del vínculo directo, y el nacimiento de un nuevo esquema argumental.
 - 7.3. El impacto del pronunciamiento sobre los sistemas fiscales de los Estados miembros.
 - 7.4. El impacto del pronunciamiento sobre el sistema de base imponible común consolidada.

NOTA: El autor agradece a Fernando SERRANO ANTÓN sus observaciones al texto. Los errores y deficiencias son exclusivamente imputables al autor.

1. INTRODUCCIÓN

Con fecha 13 de diciembre de 2005, el Tribunal de Justicia ha dictado sentencia en el caso C-446/03, MARKS & SPENCER, la cual era esperada con gran interés, ciertamente justificado, habida cuenta del objeto debatido, a saber, la compensación transfronteriza de pérdidas en el contexto de las relaciones matriz-filial ¹.

En síntesis, el Tribunal de Justicia había de pronunciarse respecto de la adecuación al derecho de establecimiento, regulado en los artículos 43 y 48 del Tratado constitutivo, de las normas fiscales británicas, a cuyo tenor las compañías matrices residentes en el Reino Unido no podían compensar las pérdidas de sus filiales residentes en otros Estados miembros, cuando sí podían compensar las pérdidas de sus filiales residentes en el Reino Unido. En suma, el Tribunal de Justicia debía sentenciar si tal régimen fiscal determinaba una restricción al derecho de establecimiento ².

2. LA ARQUITECTURA DE LA SENTENCIA

La arquitectura de MARKS & SPENCER se fundamenta en tres pilares:

- Examen de la normativa y constatación de que infringe el derecho de establecimiento.
- Examen de las causas de justificación y apreciación de su concurrencia.
- Examen de la proporcionalidad y determinación de criterios sobre su cumplimiento.

No difiere dicha arquitectura de la de otras sentencias en materia de tributación sobre la renta ³, pero es de observar que no realiza explícitamente un análisis de la coherencia fiscal ⁴ en cuanto causa de

¹ PISTONE, P.: «Tax treatment of foreign losses: an urgent issue for the European Court of Justice». *Ec Tax Review* 2003/3.

² LÓPEZ RODRÍGUEZ, J.: «La libertad comunitaria de establecimiento y la transparencia fiscal internacional». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF n.º 54/2003. Estudia, en la parte introductoria, los perfiles y principales componentes del derecho de establecimiento, con vistas a su aplicación en relación con las normas fiscales.

³ TESAURIO, F.: Nota entregada en la primera conferencia de la Company Tax, Bruselas 2002. Expone las líneas básicas de los razonamientos y fundamentación jurídica de las sentencias del Tribunal de Justicia en materia de tributación sobre la renta.

⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Los principios resultantes de la jurisprudencia comunitaria en materia de Impuesto sobre Sociedades». *Hacienda Canaria* n.º 3. Se advierte, del análisis realizado por estos autores que, a raíz de BACHMANN, la doctrina de la coherencia fiscal ha sido alegada sistemáticamente por los Estados miembros, aunque con escasos resultados.

justificación, a pesar de ser dicho análisis una constante en la forma de razonar del Tribunal de Justicia, y de que el Abogado General, señor POIARES MADURÓ, lo incorporó en su dictamen u opinión.

3. EXAMEN DE LA NORMATIVA FISCAL Y CONSTATAción DE QUE INFRINGE EL DERECHO DE ESTABLECIMIENTO

El derecho de establecimiento se sustancia en el ejercicio de actividades en un Estado miembro por residentes de otro Estado miembro. El artículo 43 del Tratado constitutivo prohíbe restricciones al libre ejercicio del derecho de establecimiento. Tratándose de entidades jurídicas, el derecho de establecimiento se ejercita a través de sociedades filiales, sucursales o agencias, las cuales, ya en el ámbito fiscal, no deberán tener un tratamiento menos ventajoso que las sociedades filiales, sucursales o agencias puramente internas.

El primer e inmediato perfil de las restricciones al derecho de establecimiento apunta a la legislación, en este caso fiscal, del Estado miembro en el que se constituyen o establecen los vehículos jurídicos a través de los cuales se ejercita el referido derecho. Pero el Tribunal de Justicia ha venido destacando la existencia de un segundo perfil, llamado a tener un gran protagonismo, en cuya virtud, la legislación, en este caso fiscal, del Estado en el que reside la entidad que ejercita el derecho de establecimiento no ha de obstaculizar, ni siquiera perturbar, dicho ejercicio. Por tanto, las restricciones al ejercicio del derecho de establecimiento pueden provenir tanto de medidas adoptadas por el Estado miembro de recepción de la actividad (*host country*) como del Estado miembro donde reside quien despliega la actividad (*home country*), ya sea directamente o a través de vehículos jurídicos.

Precisamente sobre este segundo perfil de las restricciones al derecho de establecimiento el Tribunal de Justicia establece su reproche a la legislación fiscal británica. En efecto, la compensación fiscal de pérdidas entre las entidades que forman parte de un grupo de sociedades puramente interno (*group relief*) supone una ventaja fiscal, que no opera en relación con los grupos de sociedades intraeuropeos, y esta diferencia de trato, estima el Tribunal de Justicia, es de la suficiente importancia como para «... obstaculizar el ejercicio por parte de la sociedad matriz de su libertad de establecimiento, disuadiéndola de constituir sociedades filiales en otros Estados miembros...» (apartado 33). En suma, el Tribunal de Justicia juzga que es contraria al derecho de establecimiento una normativa, como la británica, que «... aplica diferente tratamiento, a efectos fiscales, a las pérdidas incurridas por una filial residente que a las sufridas por una filial no residente...» (apartado 34).

La constatación de que la normativa fiscal británica relativa a la compensación de pérdidas de las sociedades filiales constituidas en otro Estado miembro vulneraba el derecho de establecimiento era algo, en cierto modo, esperado y previsible⁵. Quizás el precedente más directo sea la Sentencia ICI (264-96),

⁵ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *Ec Tax Review* 2003/3. El autor precisa los diferentes efectos de la aplicación de los principios de no discriminación o de no restricción. Los comisionados británicos (AVERY JONES y MALCOLM GAMMIE) juzgaron el caso bajo el principio de no discriminación, y por eso no hallaron que fuera de aplicación el Derecho comunitario, pues las filiales no residentes no obtenían rentas en el Reino Unido, de manera tal que no teniendo dicho país jurisdicción difícilmente podría discriminar. Sin embargo, bajo el principio de no restricción, la no compensación de pérdidas de las filiales extranjeras, cuando sí lo eran las de las filiales nacionales, suponía una restricción.

relativa al régimen fiscal británico de compensación de pérdidas en los consorcios de empresas ⁶, la cual, precisamente, se negaba por la legislación británica a causa de la existencia de sociedades del consorcio constituidas en el extranjero y, por tanto, en otro Estado miembro. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya apuntó que la restricción al derecho de establecimiento podía proceder tanto del Estado miembro de destino como de origen, como así sucedía en el supuesto enunciado. La Sentencia ICI consolida una protección de amplio espectro en relación con el derecho de establecimiento. En efecto, ya no se trata tan sólo de velar por que las empresas que han ejercitado el derecho de establecimiento tengan en el país de acogida una tributación no discriminatoria respecto de la que afecta a las empresas de dicho país, sino de que el país de aquellas empresas no establezca normas disuasorias del ejercicio de tal derecho. El mismo razonamiento encontramos en la Sentencia AMID ⁷ (141/99). En base a tal doctrina, el Tribunal de Justicia realiza una indagación, en cada caso, y así lo ha hecho en MARKS & SPENCER, consistente en comparar la fiscalidad inherente a la realización de una actividad en el ámbito puramente interno con la relativa a la realización de esa misma actividad en el ámbito intracomunitario, establecida por el Estado miembro de origen, esto es, aquel en el que reside la entidad que ejercita el derecho de establecimiento, de manera tal que si de dicha comparación se desprende una desventaja respecto de la actividad intracomunitaria, aprecia la restricción del derecho de establecimiento ⁸.

Con la referida doctrina el Tribunal de Justicia pretende eliminar los impedimentos fiscales del Estado miembro de origen al ejercicio del derecho de establecimiento por parte de sus residentes. No pasará desapercibido que, en el límite, tal doctrina condena todo tratamiento fiscal divergente, y más gravoso, en relación con las rentas de fuente intracomunitaria y, también, en relación con situaciones intracomunitarias, incluso no determinantes de rentas, respecto de las rentas y situaciones puramente internas.

No es preciso buscar demasiado para proponer un ramillete de supuestos en los que tal diferencia de trato concurre ⁹, y es natural que así sea, porque los sistemas fiscales de los diversos Estados miembros se han ido conformando en el ejercicio de un poder soberano puramente nacional. Nada tiene de extraño que las rentas de fuente extranjera y las situaciones externas hayan recibido un tratamiento dispar y, en ocasiones, aunque no siempre, más gravoso, por más que las normas concernidas no hayan tenido tal objetivo ¹⁰.

La doctrina del Tribunal de Justicia se ancla sólidamente en la filosofía del mercado interior, pero no por ello deja de ser inquietante para los sistemas fiscales de los Estados miembros, y, en ocasiones, para los principios de justicia enraizados en los mismos.

⁶ INGMAR DOER: «A step forward in the field of European Corporate Taxation and Cross-border Loss Relief: Some Comments on the Marks and Spencer Case». *Intertax* 2004/4.

⁷ SERRANO ANTÓN, F.: «Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas» (2000-2001), dirección de HERRERA MOLINA, P. I.E.F., Madrid, 2002.

⁸ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *Ec Tax Review* 2003/3. El autor distingue entre la metodología de enjuiciamiento según el principio de no discriminación y el principio de no restricción, señalando la mayor potencialidad de este último en orden a la protección de las libertades.

⁹ SERVAAS VAN THIEL. «Removal of income tax barriers to market integration in the European Union: litigation by the Community citizen instead of harmonization by the Community legislature?». *Ec Tax Review* 2003/3.

¹⁰ STJCE, Gerritce (-234/1).

Por otra parte, si bien contribuye a la eliminación de ciertos obstáculos fiscales al mercado interior, no es eficaz en la construcción de unos sistemas fiscales plenamente congruentes en el mercado interior. En efecto, la doctrina del Tribunal de Justicia no procurará la remoción de una distorsión tan evidente y potente como la diversidad de los tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, o de los múltiples incentivos fiscales encubiertos bajo configuraciones de la base imponible desviadas del resultado contable, determinantes de tipos efectivos de gravamen irrisorios.

Con todo, la doctrina del Tribunal de Justicia promoverá el tratamiento igual, en el seno de una misma legislación fiscal, de situaciones internas e intracomunitarias, lo que, en términos generales, encierra un valor positivo ¹¹.

4. EXAMEN DE LAS CAUSAS DE JUSTIFICACIÓN Y APRECIACIÓN DE SU CONCU- RRENCIA

La restricción a la libertad de establecimiento, según doctrina del Tribunal de Justicia, es permisible si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado constitutivo y está justificada por razones imperiosas de interés público.

La Sentencia MARKS & SPENCER examina un conjunto de causas de justificación, que podemos agrupar, tal y como lo hizo el Abogado General, en dos conjuntos: el principio de territorialidad y la coherencia fiscal, si bien, ya de entrada conviene notarlo, el Tribunal de Justicia no baraja explícitamente tal concepto.

4.1. La justificación basada en el principio de territorialidad.

El Reino Unido alegó que, en virtud del principio de territorialidad, la competencia para gravar las rentas, positivas y negativas, de las sociedades filiales pertenecía en exclusiva al Estado miembro en el que las mismas residían. Esta falta de jurisdicción fiscal impediría al Reino Unido tomar en consideración las pérdidas sufridas por las sociedades filiales residentes en otros Estados miembros, a efectos de su compensación con los beneficios de la matriz británica.

El Tribunal de Justicia enfoca esta alegación, basada en la ausencia de competencia fiscal, como un alegato relativo a la situación de no comparabilidad de las entidades residentes y no residentes en el Reino Unido, a efectos de su tributación según las leyes fiscales británicas. Y reconoce, como no podía ser de otra manera, que, en principio, la situación de las empresas residentes no es comparable a la de las no residentes. Ahora bien, si es acorde con el principio de territorialidad gravar a las entidades residentes por su renta mundial y a las no residentes por la renta de fuente local, de

¹¹ FARMER, P.: «The Court's case law on taxation: a castle built on shifting sands?». *Ec Tax Review* 2003/2. El autor expone la evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia, señalando cómo el análisis de discriminación ha sido complementado por el análisis de no restricción.

ello no se deriva que esté justificado impedir la compensación de pérdidas de las filiales extranjeras con los beneficios de la matriz británica, observa el Tribunal de Justicia.

La respuesta que da el Tribunal de Justicia a la carencia de competencia para regular, alegada por el Reino Unido es, ciertamente, parca. En efecto, tras reconocer la compatibilidad del principio de territorialidad con el Derecho comunitario, como ya lo había hecho anteriormente en la Sentencia Futura (250-95), se limita a afirmar, básicamente, que «... el hecho de que (el Reino Unido) no grave los beneficios de las filiales no residentes no justifica, en sí mismo, la limitación del régimen de compensación de pérdidas (*group relief*) respecto de las sufridas por entidades residentes...» (apartado 40).

El principio de territorialidad no impide, en modo alguno, la aplicación de la legislación fiscal de un determinado país, en este caso el Reino Unido, en relación con situaciones originadas y perfeccionadas en otros países, a los efectos de regular la tributación de las entidades residentes, en este caso, en el Reino Unido.

La alegación de incompetencia en base al principio de territorialidad es, en sí misma, incorrecta. El Reino Unido puede, en el ejercicio de su soberanía fiscal, regular todos los aspectos de la tributación de las entidades residentes en su territorio, entre ellos el relativo a la compensación de pérdidas, y no sólo no es que el principio de territorialidad mengüe o restrinja tal soberanía fiscal en modo alguno, sino que, por el contrario, en cuanto derivación o consecuencia de la misma, el referido principio se expresa y concreta en la plena competencia para regular cualquier aspecto de la tributación de los residentes por parte de los diferentes países, sin otro límite que el impuesto por los principios constitucionales, cualquiera que sea la forma jurídica de expresión de los mismos, o el respeto al Derecho comunitario, cuando así proceda.

El Abogado General, a su vez, también se aplicó a la tarea de rechazar la falta de competencia alegada por el Reino Unido, afirmando, categóricamente, que estaba basada en una interpretación errónea del principio de territorialidad.

En fin, el principio de territorialidad no impedía ni impide al Reino Unido regular la compensación de las pérdidas sufridas por las filiales extranjeras, sino que, por el contrario, le permite hacerlo, para así atender a las exigencias del Derecho comunitario. En este sentido, el Abogado General tras observar que la función del principio de territorialidad es prevenir los conflictos de competencias fiscales entre los Estados miembros, afirma que: «... No puede ser invocado por los Estados miembros para eludir sus obligaciones comunitarias... en el presente asunto, nada impide que el Reino Unido permita que las sociedades matrices con filiales no residentes se acojan a la desgravación de grupo...».

4.2. La justificación basada en la coherencia fiscal y otras causas.

La causa de justificación que, desde BACHMANN, ha sido alegada con mayor énfasis por los Estados miembros es la coherencia fiscal. Bajo tal concepto se engloba una doctrina de creación jurisprudencial, sustentada en una cierta interpretación de los intereses protegidos por el Derecho comunitario. Uno de estos intereses sería la integridad de los sistemas tributarios de los Estados

miembros. En virtud de esta doctrina, la privación de una ventaja fiscal determinante de una restricción al ejercicio de una libertad comunitaria puede entenderse justificada si está relacionada con una norma o medida de gravamen que, sin embargo, no podrá ser hecha efectiva por razón de las circunstancias concurrentes.

El Tribunal de Justicia puso en circulación la doctrina de la coherencia fiscal, pero, posteriormente, la recortó radicalmente, estableciendo que el juego de la ventaja y la carga debía producirse en el mismo contribuyente y en relación con el mismo impuesto. El resultado de tal recorte, conocido como la doctrina del «vínculo directo», ha sido la desestimación sistemática por parte del Tribunal de Justicia de las alegaciones relativas a causas de justificación basadas en la lógica interna del sistema fiscal concernido.

A la vista de todo lo anterior, el análisis del Abogado General resulta particularmente revelador. En efecto, plenamente consciente de la radicalidad y rigidez de la doctrina del vínculo directo, propone una nueva concepción de la coherencia fiscal más cercana a sus orígenes.

Relata el Abogado General que, en soporte de la coherencia fiscal, los Gobiernos que presentaron observaciones alegaron unánimemente que «... lo coherente es conceder una desgravación de grupo sólo cuando exista la posibilidad de someter a gravamen los beneficios de las sociedades que participan en dicha desgravación...»; por otra parte, al entender de aquéllos, existía un «... vínculo directo entre la desgravación concedida a la sociedad solicitante y la posibilidad de someter a gravamen los rendimientos de la sociedad cedente...». Pero, el Abogado General, en seguida advierte que el vínculo directo no existe, pues la situación tributaria contemplada envuelve a dos contribuyentes: las sociedades matriz y filial.

A partir de aquí el Abogado General propone un nuevo enfoque de la coherencia fiscal, en cuya virtud se contemple la medida o norma controvertida en el contexto de la lógica del sistema tributario en el que se integra, y le otorga la función de «... proteger la integridad de los sistemas fiscales nacionales, pero siempre que ello no se oponga a la integración de dichos sistemas en el marco del mercado interior...».

El Tribunal de Justicia no ha afrontado el reto que le propuso el Abogado General, esto es, esbozar, al hilo del supuesto de hecho controvertido, un nuevo contenido de la doctrina de la coherencia fiscal ¹² capaz de concretar el punto de equilibrio entre la integridad de los sistemas fiscales y el respeto a las libertades comunitarias. Pero tampoco ha sido insensible al mismo, como lo demuestra que ha eludido situar la alegación relativa a la coherencia fiscal en el marco de tal doctrina, y de su compañera inseparable, esto es, la doctrina del vínculo directo. En su lugar, el Tribunal de Justicia ha procedido al examen directo de todas las alegaciones, en orden a justificar la norma controvertida, y esto, de por sí, ya es muy significativo. Las venideras sentencias dirán si, efectivamente, MARKS & SPENCER implica un punto de inflexión en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

¹² LENZ, C.O.: «The jurisprudence of the European Court of Justice in tax matters». *Ec Tax Review* 1997/2. Los autores que, como el citado, examinaron la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la primera parte de la década de los noventa, auguraron a la doctrina de la coherencia fiscal un papel destacado en la configuración de aquélla.

Tres alegaciones formuló el Reino Unido en orden a justificar la no compensación de pérdidas de las filiales residentes en otros Estados miembros:

- Los beneficios y las pérdidas son las dos caras de la misma moneda y deben ser tratadas simétricamente, a los efectos de proteger una distribución equilibrada de los poderes de imposición entre los distintos Estados miembros.
- Evitar los riesgos de doble cómputo de las pérdidas.
- Evitar los riesgos de elusión fiscal, derivados de la compensación de las pérdidas en la matriz en vez de en las filiales.

El Tribunal de Justicia acoge favorablemente el primer argumento. En efecto, después de recordar su doctrina relativa a que la pérdida de ingresos fiscales no es una razón de interés general, aduce que «... la preservación de la distribución de los poderes de imposición entre los Estados miembros podría hacer necesario aplicar a las actividades y compañías establecidas en uno de esos Estados solamente las normas fiscales del mismo tanto por lo que se refiere a las pérdidas como a los beneficios...». El Tribunal de Justicia explica que la transferencia de las pérdidas desde las filiales a la matriz perturbaría significativamente la distribución del poder de imposición porque aumentaría la base imponible de las filiales y reduciría la de la matriz.

El Tribunal de Justicia también ha sido sensible al segundo argumento. En este sentido, da por sentado que existe el riesgo de doble cómputo de pérdidas, y que los Estados miembros deben ser capaces de evitarlo, para concluir, lacónicamente, que el referido riesgo «... es evitado por una regla, la cual impide la compensación respecto de tales pérdidas...».

Finalmente, el Tribunal de Justicia también asume el tercer argumento, pues entiende que la transferencia de pérdidas desde las filiales a la matriz o a otra u otras compañías del grupo podría implicar la sumisión de la carga tributaria a las decisiones de la matriz, y afirma que «... excluir la compensación (*group relief*) para las pérdidas incurridas por filiales no residentes evita tales prácticas...» (apartado 50).

El Tribunal de Justicia, tomando en su conjunto las tres alegaciones formuladas por el Reino Unido, concluye que las normas que son objeto del procedimiento persiguen objetivos legítimos compatibles con el Tratado constitutivo y justificados en imperiosas razones de interés general.

La naturaleza de las alegaciones es bien diferente. En efecto, la primera alegación contiene un argumento típico de la coherencia fiscal, pero las dos siguientes pertenecen a los concernientes a los controles fiscales y a la necesidad de evitar el fraude o la evasión fiscal. Tal vez la toma en consideración de forma conjunta de las causas de justificación responda, como antes quedó apuntado, al convencimiento de que la doctrina de la coherencia fiscal y su complementaria del «vínculo directo», han agotado su funcionalidad. Si esto fuera así MARKS & SPENCER estaría marcando un hito en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Cumple, ahora, analizar las conclusiones a las que llega el Tribunal de Justicia.

4.2.1. La distribución equilibrada de los poderes de imposición.

La alegación primera, relativa al mantenimiento de la distribución equilibrada de los poderes de imposición entre los distintos Estados miembros, es un argumento típico de la coherencia fiscal. En efecto, el fundamento último del mismo descansa en la lógica interna e integridad de los sistemas fiscales, en este caso, el británico.

El Tribunal de Justicia considera que la compensación de pérdidas de las filiales extranjeras con los beneficios de la matriz podría alterar el equilibrio en la distribución de los poderes de imposición entre los distintos Estados miembros. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no explica en qué consiste dicho equilibrio, ni su fundamento jurídico. Probablemente el Tribunal de Justicia entiende que existe un estado de cosas, amparado por los principios del Derecho Internacional Tributario¹³, que se violentaría si, en virtud de una exigencia del Derecho comunitario, la matriz, u otra filial residente en el Reino Unido, se viera obligada a compensar las pérdidas sufridas por otra u otras filiales residentes en otro u otros Estados miembros. Seguramente el Tribunal de Justicia entiende que tales pérdidas deben ser compensadas exclusivamente por la propia filial que las ha sufrido, con cargo a los beneficios futuros, o pasados, o bien por otra u otras filiales residentes en el mismo Estado miembro.

La distribución de los poderes de imposición de los distintos países que integran lo que podríamos denominar la comunidad internacional¹⁴ deriva, esencialmente, de las legislaciones fiscales de los mismos, atemperadas por los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los cuales, a su vez, siguen, por regla general, las pautas y criterios del Modelo de Convenio de la OCDE. No existe, por tanto, un tratado internacional que establezca normas relativas a la distribución de los poderes de imposición entre los países integrantes de la comunidad internacional. Por otra parte, el Modelo de Convenio de la OCDE no se refiere a la compensación de las pérdidas sufridas por una filial residente en un Estado contratante, con los beneficios de su matriz, o de otra filial del grupo, residente en el otro Estado contratante.

De acuerdo con lo expuesto, la distribución de los poderes de imposición, cuyo equilibrio teme el Tribunal de Justicia podría verse en entredicho por causa de una hipotética obligación de asumir pérdidas intracomunitarias derivada del Derecho comunitario, es el resultado de la confluencia de las legislaciones fiscales de los mismos, atemperadas por los convenios bilaterales, pero no de una norma fruto del acuerdo entre todos ellos que, eventualmente, podría verse dañada por una decisión del Tribunal de Justicia adversa a la posición del Reino Unido.

Las legislaciones de los distintos Estados miembros muestran que no existe una posición común. Así, Francia permite, con ciertas restricciones y bajo autorización administrativa, que las filiales no residentes se integren en un grupo fiscal, y lo propio acontece en Italia y Dinamarca. Se sigue de ello que las pérdidas de las filiales residentes en otros Estado miembros se compensarán con los beneficios de la matriz y de las filiales de cualquier otro Estado miembro, a los efectos de calcular el importe de

¹³ VOGEL, K.: «Vogel on Double Taxation». El autor entiende que integran el Derecho Internacional Tributario todas las normas, internas o internacionales, que contemplan situaciones tributarias desarrolladas en el territorio de dos o más Estados; capítulo introductorio, párrafo 4. Kluwer Law International, Deventer, 1997, pág. 10.

¹⁴ GONZÁLEZ CAMPOS, SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, SAENZ DE SANTAMARÍA: *Curso de Derecho Internacional Público*, pág. 64.

la obligación fiscal del grupo fiscal mundial. En Alemania los grupos fiscales son puramente internos, si bien la cabecera puede ser un establecimiento permanente. En España los grupos fiscales son puramente internos, pero las pérdidas sufridas por las filiales no residentes pueden ser compensadas con los beneficios de la matriz residente a través de la provisión por depreciación de valores.

Se aprecia, por tanto, que, lejos de existir una posición común en relación con las pérdidas sufridas por las filiales extranjeras, lo que verdaderamente existe es una diversidad de soluciones, de manera tal que el temor del Tribunal de Justicia respecto a una posible perturbación en el presunto equilibrio en la distribución de los poderes de imposición no parece tener mayor fundamento.

Lo que sí existe es un equilibrio en cada sistema fiscal respecto del tratamiento de las pérdidas extranjeras. Este equilibrio se fundamenta en la correlación entre cómputo de pérdidas y beneficios de las filiales extranjeras. En el régimen de los grupos fiscales basado en la consolidación, la correlación es inherente a la determinación de la base imponible. En el régimen de la provisión por depreciación, la correlación se realiza a través de la reversión de la provisión por razón de los beneficios posteriores.

En este sentido, la primera alegación del Reino Unido, tal y como la relata el apartado 43 de la Sentencia que se comenta, no ha sido bien enfocada por el Tribunal de Justicia. En efecto, tal alegación comienza con la afirmación de que «... a efectos fiscales, beneficios y pérdidas son las dos caras de la misma moneda y deben ser tratadas de manera simétrica en el marco de un mismo sistema fiscal...», y añade que dicho tratamiento simétrico tiene por fundamento y justificación «... proteger una equilibrada distribución del poder de establecer impuestos entre los diferentes Estados miembros concernidos...».

Como ya se apuntó, el Tribunal de Justicia respondió lacónicamente a esta alegación. Una respuesta adecuada y convincente hubiera debido abordar las siguientes cuestiones: ¿Qué significa la simetría en el tratamiento de beneficios y pérdidas? ¿Es simétrico el tratamiento previsto en la legislación fiscal británica? ¿En qué consiste la distribución equilibrada de los derechos de imposición? ¿La compensación intracomunitaria de pérdidas perturba la distribución equilibrada de los derechos de imposición? Sólo tras una respuesta cabal a todas y cada una de las cuestiones referidas hubiera podido el Tribunal de Justicia tomar una decisión fundada respecto de la alegación británica.

En el tiempo en que se produjeron los hechos, los beneficios de las filiales no residentes sólo se computaban en sede de la matriz residente en el Reino Unido cuando eran distribuidos, y tenían derecho a un crédito fiscal en razón del impuesto pagado en el extranjero, en tanto que las pérdidas no se computaban. El razonamiento de la simetría descansaba en que los beneficios no distribuidos y las pérdidas no causaban efectos en la tributación de la matriz. Como ya sabemos ésta no es la única forma de simetría posible, y, además, es una forma de simetría distinta, y más gravosa para el grupo de empresas, que aquella que el Reino Unido tenía establecida a efectos puramente internos.

La distribución equilibrada de los derechos de imposición está vinculada al principio de territorialidad, en cuya virtud se estima correcto que los Estados graven los beneficios mundiales de las entidades residentes en su territorio, incluso cuando consistan en dividendos de filiales extranjeras. En el ámbito de la Unión Europea, en virtud de la Directiva 90/435, matriz-filial, dicha tributación debe incorporar mecanismos correctores de la eliminación de la doble imposición. El criterio rector

de la distribución de la potestad de imposición entre los distintos países es el principio de territorialidad. Pues bien, como afirma VOGEL, el principio de territorialidad no «... prohíbe la aplicación del derecho interno respecto de situaciones con origen en otros países, incluyendo el gravamen de la renta extranjera...»¹⁵.

Así, la compensación de pérdidas de las filiales extranjeras sería conforme con el principio de territorialidad, y, consecuentemente, no rompería equilibrio alguno en la distribución de poderes de imposición.

El análisis precedente demuestra, a nuestro modo de ver, lo siguiente:

- Que la legislación fiscal británica contenía un tratamiento simétrico de beneficios y pérdidas de las filiales extranjeras, si bien distinto del relativo a las filiales domésticas.
- Que dicho tratamiento simétrico no es el único posible.
- Que el principio de territorialidad contiene el criterio universalmente aceptado para distribuir los derechos o poderes de imposición, y que tal principio no impide el cómputo de las pérdidas de las filiales no residentes.

Con tales materiales, ¿qué hubiera debido contestar el Tribunal de Justicia, si se hubiera limitado a la autodisciplina de la doctrina de la coherencia fiscal y del vínculo directo?

Probablemente hubiera podido mantener la validez de la causa de justificación alegada por el Reino Unido, pero no su proporcionalidad. En efecto, la economía del régimen fiscal de la compensación de pérdidas de filiales no residentes se basa en la denegación de una ventaja fiscal (no compensación de la pérdida), a causa de que tampoco se computan los beneficios (no tributación de los beneficios), y ambos efectos concurren en el mismo sujeto pasivo, esto es, la matriz, y en relación con el mismo impuesto, esto es, el que grava los beneficios de la misma. Por tanto, se configuran y concurren todas las notas propias de la doctrina de la coherencia fiscal y del vínculo directo.

El Abogado General no apreció, por el contrario, la concurrencia de tales notas, pues, a su entender, la relación debía establecerse entre la negativa a la asunción de pérdidas y el gravamen de los beneficios futuros de las filiales extranjeras, de manera tal que los hechos impositivos afectaban a contribuyentes distintos y por distintos impuestos. Por tal razón se mostró de acuerdo con la empresa demandante, MARKS & SPENCER, en el sentido de que, atendiendo al contenido de la doctrina de la coherencia fiscal y del vínculo directo según las reiteradas sentencias del Tribunal de Justicia, no podía apreciarse la alegación británica, y, sin embargo, consciente del fondo de justicia que latía en la misma, propuso una nueva concepción de la doctrina de la coherencia.

Se opina, por el contrario, que la doctrina de la coherencia y del vínculo directo hubiera podido dar cobertura a la legislación británica, si bien, como se verá más adelante, tal vez hubiera fallado su encaje en las exigencias del principio de proporcionalidad.

¹⁵ VOGEL, K.: «Vogel on Double Taxation», capítulo introductorio, párrafos 11-14.

En suma, la negación de la ventaja fiscal (compensación en la matriz de la pérdida de la filial) podría estar correspondida por el no gravamen de los posteriores beneficios de la filial en la matriz (recuperación de pérdidas en la matriz), y ambos efectos se producirían en el mismo sujeto pasivo y en el mismo impuesto: la matriz y su tributación por el «Corporation Tax» británico. Por tanto, un análisis de la coherencia fiscal bajo los criterios expuestos, hubiera permitido al Tribunal de Justicia respaldar la legislación británica.

4.2.2. Evitar los riesgos del doble cómputo de pérdidas.

El Tribunal de Justicia entiende que la compensación de las pérdidas sufridas por las filiales no residentes entraña el riesgo de doble cómputo y, tras reconocer el derecho de los Estados miembros a evitarlo, concluye que «... la forma de eliminarlo es una norma que excluya la compensación de tales pérdidas...» (apartado 48).

Al razonar así, el Tribunal de Justicia se mueve en el contexto de la necesidad de evitar el abuso o la evasión fiscal, en cuanto causa de justificación.

El régimen fiscal británico de no compensación de pérdidas de las filiales no residentes evita, desde luego, el doble cómputo. Pero de ahí no se sigue que la compensación determine, necesariamente, el doble cómputo.

La compensación de las pérdidas de la filial en la matriz tiene un sustrato financiero que la contabilidad refleja a través de la depreciación de la cartera de valores, esto es, del activo financiero en que consiste la participación en la sociedad asociada, dependiente o multigrupo, pero, a su vez, la propia contabilidad refleja, a través de la reversión de la depreciación, la recuperación de beneficios de la filial, sea o no residente en el mismo territorio que la matriz, y cualquiera que sea el régimen de compensación de las pérdidas de la filial con sus propios beneficios futuros. La reversión de la depreciación aumentará el resultado contable de la matriz, y con ello su renta fiscal.

Se concluye de todo ello que las magnitudes proporcionadas por la contabilidad, a cuya llevanza están obligadas todas las sociedades mercantiles de los Estados miembros, son suficientes para evitar el doble cómputo, con tal de que exista una relación de participación entre la matriz y la filial de carácter directo. No existiendo participación de carácter directo, las magnitudes contables no evitan el doble cómputo, pero la información que proporcionan las cuentas consolidadas debería ser un instrumento más que suficiente.

Así pues, en aquellos sistemas de imposición que descansen sobre la contabilidad, el propio reflejo de las magnitudes contables evitará, de manera automática, el doble cómputo, o, en otro caso, proporcionará información suficiente a tal efecto.

De acuerdo con lo expuesto, la compensación de pérdidas sufridas por la filial en la matriz no determina un riesgo de doble cómputo de las mismas que no pueda ser evitado a través de los métodos ordinarios de control, en particular, por medio de la contabilidad.

4.2.3. Evitar los riesgos de elusión fiscal.

La tercera y última justificación versa sobre la necesidad de evitar la elusión fiscal (*tax avoidance*) en un sentido próximo a lo que, en nuestro Derecho, sería una situación fronteriza entre la economía de opción y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Alegó el Reino Unido, según relata la sentencia, que, si las pérdidas no se tomaran exclusivamente en cuenta en el país de establecimiento de la filial, existiría riesgo de elusión fiscal, pues los grupos de empresas multinacionales podrían elegir la jurisdicción fiscal en la que las pérdidas se compensarían.

El Tribunal de Justicia convino que, efectivamente, concurría el riesgo de que las pérdidas fueran imputadas a las sociedades del grupo que tributaban a un tipo de gravamen más elevado si era obligada la compensación de las pérdidas sufridas por las filiales no residentes con los beneficios de su matriz o de otra sociedad del grupo, de manera tal que «... Exclure de la consolidación fiscal las pérdidas sufridas por filiales no residentes impide tales prácticas, que pueden verse alentadas por la existencia de diferencias notables entre los tipos impositivos aplicados en los distintos Estados miembros...» (apartado 50).

La imputación de pérdidas sufridas por la filial de manera caprichosa puede, desde luego, abrir las puertas a las maniobras de planificación fiscal reputada ilegítima, pero tal riesgo puede conjurarse mediante reglas destinadas a evitarlo. Por otra parte, tal vez de manera accesorio, el Tribunal de Justicia, a través de su argumentación, podría estar abriendo la puerta a la mengua de ingresos fiscales como causa de justificación.

No ha sido ésta la línea que el Tribunal de Justicia ha venido recorriendo, por lo menos durante la última década ¹⁶. En efecto, numerosas sentencias habían venido puntualizando que la merma de ingresos derivados del ejercicio de alguna libertad comunitaria no era una causa de justificación. Antes bien, además de rechazar que la pérdida de ingresos fiscales fuera una causa de justificación estimable, el Tribunal de Justicia había venido admitiendo la legitimidad de las conductas y operaciones tendentes a aprovechar las ventajas fiscales derivadas de las diferencias existentes entre los sistemas fiscales de los Estados miembros. Ahora, el Tribunal de Justicia apoya una norma, como la británica, que, pese a provocar una restricción a la libertad de establecimiento, es idónea para evitar una elusión fiscal configurada a través de la compensación de las pérdidas de la filial con los beneficios de la matriz o con los de otra sociedad del grupo, que, eventualmente, tributan a tipos de gravamen elevados.

Ciertamente, la compensación caprichosa de pérdidas puede ser irregular, pero, como antes se apuntó, la compensación podría someterse a un conjunto de normas que la encauzaran debidamente. Por otra parte, tal imputación, en el peor de los casos, no supone un doble cómputo de las pérdidas, sino el cómputo único y más ventajoso fiscalmente.

¹⁶ SERRANO ANTÓN, F.: «Hacia una teoría general del abuso del Derecho comunitario». Inédito. El autor constata la posición del Tribunal de Justicia en el sentido de que, por regla general, la necesidad de evitar la elusión fiscal no puede justificar un trato discriminatorio ni restrictivo de las libertades fundamentales comunitarias.

Pero es que, además, la alegación del Reino Unido y la argumentación del Tribunal de Justicia versan sobre un supuesto que desborda el propio de MARKS & SPENCER. En efecto, el supuesto de MARKS & SPENCER es la compensación de pérdidas en sede de la matriz (apartado 27), pero el supuesto sobre el que gira el razonamiento del Tribunal de Justicia parece ser otro, más amplio, configurado por la compensación en cualquier sociedad del grupo, pues sólo así se entiende que concurra una elección por parte del contribuyente determinante de elusión fiscal. Diríase que el Tribunal de Justicia se ha colocado bajo la hipótesis más adversa, para poder rechazar su legitimidad, pero tal hipótesis no es la del caso enjuiciado, sino otra que la desborda.

La compensación de pérdidas de las filiales no residentes con los beneficios de la matriz, en este caso británica, no entraña un riesgo de elusión fiscal porque el contribuyente no tiene realmente capacidad de elección, ya que, precisamente, ha de ser la matriz la llamada a la compensación. Cuestión diferente es que el contribuyente pueda alterar artificiosamente la condición de matriz, pero, en tal caso, las normas antiabuso de carácter general deberían reconducir la situación.

4.2.4. La consideración conjunta de las causas de justificación.

El análisis que el Tribunal de Justicia realiza de las tres causas de justificación anteriormente comentadas le lleva a concluir que, tomadas en su conjunto, las normas británicas que impiden la compensación de pérdidas de las filiales no residentes «... persiguen objetivos legítimos que son compatibles con el Tratado y constituyen imperiosas razones de interés público y son idóneas para asegurar la consecución de tales objetivos...».

El Tribunal de Justicia, aunque examina una por una las causas de justificación, y acepta su idoneidad en relación con el caso, no extrae una conclusión determinante respecto de cada una de ellas, sino que prefiere efectuar una evaluación global de las mismas. De esta manera, las normas británicas que impiden la compensación de pérdidas están justificadas frente al Derecho comunitario, a pesar de ser restrictivas en relación con el derecho de establecimiento, no porque procuren una distribución equilibrada de los derechos de imposición o eviten el riesgo de doble compensación, o, en fin, contrarresten maniobras elusivas, sino porque, todas esas causas, tomadas en su conjunto, tienen la fuerza de justificación precisa.

Con este enfoque el Tribunal de Justicia se concede a sí mismo una mayor libertad. En efecto, no se somete a la disciplina de las conclusiones predicadas en relación con cada causa de justificación, sino que puede efectuar una apreciación conjunta de todas ellas, lo cual, desde luego, concede una holgura nada despreciable. Y lo que es más importante, le permite arrumbar el examen de coherencia fiscal, en cuanto causa de justificación, para situar la alegación inherente a la función de la norma debatida en relación con la lógica del sistema fiscal concernido, en el contexto de la apreciación conjunta.

Tal vez estemos asistiendo al nacimiento de un nuevo esquema de argumentación en el que la integridad y la lógica del sistema fiscal concernido tenga un mayor peso que en el pasado, y de aquí la mayor flexibilidad en la forma de proyectar las causas de justificación respecto de la norma fiscal controvertida.

5. LA PROPORCIONALIDAD

La norma restrictiva de una libertad o discriminatoria no sólo ha de estar respaldada por una causa de justificación, o un conjunto de causas de justificación, de las que se derive su idoneidad para asegurar la consecución de un objetivo legítimo a la luz del Derecho comunitario, sino que, además, debe establecer, exclusivamente, lo apropiado para lograr ese objetivo, sin ir más allá. En esto consiste la proporcionalidad.

En este sentido, tanto la compañía MARKS & SPENCER como la Comisión entendieron que la norma de exclusión general y absoluta de compensación de las pérdidas sufridas por las filiales no residentes era desproporcionada, y surgieron dos configuraciones de la norma restrictiva que podrían entenderse proporcionadas. La primera consistía en supeditar la compensación al agotamiento de las posibilidades jurídicas de compensación en el Estado miembro de residencia de la filial. La segunda en condicionar la compensación a la posibilidad de integrar los beneficios futuros de la filial no residente que sufrió la pérdida en la base de imposición de la matriz, hasta el importe de la pérdida previamente compensada.

El Tribunal de Justicia no entra a examinar la bondad de tales configuraciones, pero sí efectúa dos consideraciones relativas a la proporcionalidad, a cuyo tenor estima que las normas británicas concernidas van más allá de lo necesario para alcanzar lo esencial de los objetivos perseguidos si las pérdidas sufridas por la filial no pueden compensarse en el país de su residencia, sea en el propio período impositivo o en pasados o futuros períodos impositivos, sea contra sus propios beneficios o contra los beneficios de otras entidades, que, suponemos, serán las integrantes del grupo fiscal.

De esta manera, el Tribunal de Justicia pretende haber encontrado un equilibrio: la no compensación de las pérdidas sufridas por la filial no residente con los beneficios de la matriz, aunque provoca una restricción al derecho de establecimiento, está justificada, pero no de manera absoluta, sino matizada, en el sentido de que, cuando la filial no residente hubiera agotado las posibilidades de compensación, la matriz debería asumir tales pérdidas. Así, sobre la base de la legitimidad de la no compensación de las pérdidas de las filiales no residentes con los beneficios de la matriz, se introduce una matización para el caso en que las pérdidas no pudieran, en absoluto, compensarse con los beneficios anteriores, actuales o futuros, de la filial o de otra entidad, que, lógicamente, habría de pertenecer al mismo grupo de empresas.

El Tribunal de Justicia no profundiza en la descripción de los supuestos en los que la filial ha agotado (*exhausted*) las posibilidades de compensación de las pérdidas en el Estado donde reside. Esta labor corresponde al aplicador de la norma. En este sentido, caben varias interpretaciones. En general, parece claro que tal situación concurrirá cuando la legislación fiscal del Estado de residencia de la filial no permita la compensación de pérdidas con los beneficios, sea de forma prospectiva o retrospectiva. No lo es tanto cuando el Estado referido sí permite la compensación pero la limita a un plazo determinado que es consumido sin obtención de beneficios para compensar. En este caso, parece que el Estado miembro de la matriz podría declinar la compensación hasta el período impositivo en el que se hubiera agotado el plazo de compensación sin que ésta se hubiera verificado.

Con todo, el Tribunal de Justicia, parece especificar un supuesto determinante de la imposibilidad de compensar pérdidas con los beneficios de los ejercicios futuros, a saber, cuando la participación sobre la filial ha sido transmitida a terceros. Sin embargo, nada es menos claro que tal transmisión

determine la imposibilidad de compensación. En primer lugar, porque la transmisión de la participación sobre la filial puede determinar una pérdida patrimonial en la matriz, que refleje, precisamente las pérdidas sufridas por la filial, o una ganancia de capital menor de la que, en ausencia de dichas pérdidas, se hubiese producido, y, en segundo lugar, porque las posibilidades de compensación no se agotan, necesariamente, con la transmisión de la participación, siendo variadas las soluciones que al respecto ofrecen los sistemas fiscales de los Estados miembros.

El Tribunal de Justicia ha pretendido encontrar un punto de equilibrio ¹⁷, y ha creído hallarlo a través de la proporcionalidad, descartando, por desproporcionado, un régimen fiscal que determinase la no compensación de la pérdida sufrida por la filial, con los beneficios de la matriz, de manera absoluta, pero admitiendo todos los regímenes fiscales que sólo permitan la compensación cuando la filial ha agotado las posibilidades de efectuarla en el Estado miembro donde reside.

6. DESCRIPCIÓN DEL FALLO

El fallo descansa en dos declaraciones (apartado 59):

- De acuerdo con el Derecho comunitario, los artículos 43 y 48 del Tratado constitutivo no se oponen a las normas de un Estado miembro que impiden, con carácter general, que una entidad matriz residente deduzca de sus beneficios gravables las pérdidas incurridas en otro Estado miembro por una filial establecida en el mismo, cuando prevé tal posibilidad de compensación en el caso de pérdidas sufridas por las filiales residentes.
- Sin embargo, es contrario a los artículos 43 y 48 del Tratado constitutivo prohibir la citada deducción de pérdidas, cuando la filial no residente ha agotado las posibilidades de compensación en el Estado donde reside, en el propio período impositivo o en períodos impositivos previos, y no hay posibilidades de compensación en el Estado de residencia de la filial en períodos impositivos futuros, sea con los beneficios de la filial o con los de un tercero, en particular cuando la filial ha sido transmitida a éste.

Ambas declaraciones están vinculadas. En virtud de la primera se acepta la compatibilidad con el Derecho comunitario de las normas que impidan la compensación transfronteriza de pérdidas, incluso si la compensación interna de pérdidas es plena. En virtud de la segunda, se matiza la primera, de manera tal que el impedimento a la compensación transfronteriza de pérdidas deviene contrario al Tratado constitutivo si la filial no puede compensar las pérdidas sufridas, de manera que para superar tal confrontación habría de permitirse la compensación de las pérdidas con los beneficios de la matriz.

La lectura del fallo produce la impresión de que el Tribunal de Justicia se ha guiado por dos criterios:

¹⁷ HINNEKENS, L.: «The search for the framework conditions of the fundamental Ec Treaty principles as applied by European Court to Member States' direct taxation». *Ec Tax Review* 2002/3. El autor observa que la clave del sistema es el concepto de mercado único. En su defensa no basta el principio de no discriminación sino que ha de acudir también al principio de no restricción. Sin embargo no pueden ser descartados los principios de soberanía fiscal y territorialidad, de manera tal que lo apropiado es lograr una combinación satisfactoria.

- La compensación de las pérdidas sufridas por la filial es responsabilidad del Estado miembro donde se halle establecida. Que esta compensación se haga contra los beneficios anteriores o futuros de la filial, o contra los beneficios de otras empresas del grupo residentes en dicho Estado miembro, es indiferente.
- Las pérdidas de la filial no han de quedar sin compensación, por ello si la legislación del Estado miembro en que reside no lo permite deberá responsabilizarse de tal compensación el Estado miembro de la matriz, la cual podrá efectuarla con cargo a sus beneficios.

Probablemente el Tribunal de Justicia ha buscado una solución equilibrada, antes que una solución derivada de la interpretación estricta de las exigencias del Derecho comunitario, en concreto de la libertad de establecimiento.

7. CRÍTICA DEL FALLO

Como se ha comentado, la Sentencia MARKS & SPENCER era esperada con expectación¹⁸. La importancia de la materia, muy cercana a los debates actualmente en curso concernientes a la base imponible común consolidada, y la recomendación del Abogado General en relación con una revisión de la doctrina de la coherencia y del vínculo directo, eran ingredientes que alentaban dicha expectación.

Una decisión del Tribunal de Justicia en el sentido de declarar incompatible con el Derecho comunitario la no compensación transfronteriza de pérdidas cuando la interna opera plenamente, hubiera puesto en un dilema a los Estados miembros. En efecto, hubieran debido admitir la compensación de tales pérdidas con los beneficios de la matriz o, alternativamente, abandonar la compensación interna, lo que habría supuesto un duro golpe para los regímenes de consolidación fiscal o asimilados.

Una decisión del Tribunal de Justicia en sentido opuesto era difícilmente concebible bajo el imperio de la doctrina de la coherencia y el vínculo directo, tal y como aquél la había venido configurando de manera reiterada, pero sí lo era en el marco de una doctrina de la coherencia basada en «... la finalidad y la lógica del régimen fiscal...» en el sentido solicitado por el Abogado General.

La expectación no se ha visto defraudada, pues, si bien es cierto que la sentencia no se ha insertado en ninguna de las dos soluciones en abstracto predecibles, incorpora los elementos suficientes como para suscitar importantes debates que, sin duda, irán más allá de su propio contenido para trascender al estado y situación de la tributación sobre los beneficios en la Unión Europea. Seguidamente se esbozan algunos extremos que, seguramente, se insertarán en tal debate:

- La bondad del pronunciamiento del Tribunal de Justicia a la luz del Derecho comunitario.

¹⁸ CORDEWENER, A., DAHLBERG, M., PISTONE, P. y REIMER, E.: «The Tax Treatment of Foreign Losses: Riter, M & S, and the Way Ahead (Part Two)». *European Taxation*. Mayo 2004. La previsión de los autores era que el Tribunal de Justicia obligaría a los Estados miembros a establecer la igualdad de trato entre las pérdidas locales y las transfronterizas, y que de ello se derivaría un serio problema para los mismos. Aluden a la solución propuesta por F. VANISTENDAEL: *Compensación con reintegración por recuperación de valor*.

- La posible preterición de la doctrina de la coherencia y del vínculo directo, y el nacimiento de un nuevo esquema argumental.
- El impacto del pronunciamiento sobre los regímenes fiscales de los Estados miembros.
- El impacto del pronunciamiento sobre los debates, actualmente en curso, relativos a la base imponible común consolidada.

7.1. La cuestionable bondad del pronunciamiento del Tribunal de Justicia.

Respecto de la bondad del pronunciamiento poco cabe añadir a los comentarios formulados al hilo del examen que del mismo se ha realizado en los apartados 3, 4 y 5 anteriores. Podemos sintetizarlos de la siguiente manera:

- La constatación de la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento (apartado 34) responde a la doctrina sentada en numerosas sentencias, a cuyo tenor los obstáculos a dicha libertad pueden provenir tanto del Estado miembro de destino (*host country*) como del Estado miembro de origen (*home country*). No estamos ante un obstáculo directo, en el sentido de que exista una carga fiscal derivada del establecimiento, sino de carácter indirecto, y potencial, pues la carga fiscal asociada al establecimiento se configura por comparación a la inherente a la realización de una inversión puramente interior, y no se materializará mientras la filial no sufra pérdidas. Pues bien, este tipo de obstáculo ha sido, precisamente, el que con mayor frecuencia ha sido desvelado y considerado como tal en las sentencias del Tribunal de Justicia. De acuerdo con lo expuesto, MARKS & SPENCER es continuadora de la doctrina ya conformada por el Tribunal de Justicia.

Cuestión diferente es que se pueda tachar tal doctrina de excesivamente rigurosa, porque se estime que, en la práctica, las empresas no tomarán en consideración, a la hora de ejercitar el derecho de establecimiento, un obstáculo fiscal indirecto y meramente potencial. Puede que así sea, pero, con todo, no dejará de reconocerse que, desde la perspectiva del buen funcionamiento del mercado interior, una fiscalidad efectiva divergente de la compensación intersocietaria de pérdidas, según que las mismas sean transfronterizas o puramente internas, representa un obstáculo.

- El rechazo de la alegación de incompetencia del Estado miembro donde reside la matriz, para regular la compensación de pérdidas de la filial (apartado 40), está basado en una interpretación correcta del principio de territorialidad.
- La aceptación de la alegación de que la compensación, en sede de la matriz, rompería el equilibrio en la distribución del poder de imposición entre los Estados afectados (apartado 46), no está suficientemente justificada, y, por el contrario, a la luz del principio de territorialidad, no se advierte tal ruptura.
- La aceptación de la alegación relativa al riesgo de doble cómputo de pérdidas (apartado 48) desconoce la existencia y efectividad de los controles basados en la contabilidad.

- La aceptación de la alegación relativa al riesgo de elusión fiscal (apartado 49) desconoce que la compensación podría constreñirse a la matriz, excluyendo a cualquier otra empresa del grupo, y que la condición de matriz no es fácilmente manipulable.
- La configuración de la proporcionalidad tiene el mérito de evitar el no cómputo de una pérdida (apartado 55) sufrida por una empresa integrante del grupo, y el inconveniente, en el que se abundará más adelante, de supeditar la tributación de la matriz al régimen fiscal de compensación de pérdidas del Estado miembro donde resida la filial.

De acuerdo con las observaciones precedentes, cabe concluir que la Sentencia MARKS & SPENCER adolece de imperfecciones en relación con la apreciación de las causas de justificación. Finalmente, ha de señalarse que MARKS & SPENCER no ha abordado una cuestión que, sin embargo, fue barajada por los comentaristas. Se trataba de dilucidar si la negativa a la compensación de las pérdidas de las filiales no residentes suponía una restricción a la libertad de establecimiento, considerando que las normas británicas sí permitían la compensación de las pérdidas de los establecimientos permanentes, de manera tal que podría existir una diferencia de trato sin justificación bastante, habida cuenta de que ambas filiales y establecimientos permanentes son instrumento del derecho de establecimiento ¹⁹.

7.2. La preterición de la doctrina de la coherencia y del vínculo directo, y el nacimiento de un nuevo esquema argumental.

Como es sabido, BACHMANN fue el «*leading case*» de la doctrina de la coherencia fiscal. Esta sentencia encontró justificada la privación de una ventaja fiscal a una persona que había ejercitado la libertad de establecimiento, porque tal ventaja estaba ligada con un gravamen futuro cuya exigencia se presumía de difícil realización debido a las circunstancias de la referida persona. Nace, así, la doctrina de la coherencia fiscal.

En su más amplia dimensión, la doctrina de la coherencia fiscal vendría a significar que las discriminaciones o restricciones a las libertades comunitarias provocadas por las normas fiscales de los Estados miembros no violentarían el Derecho comunitario en la medida en que respondieran al mantenimiento de la coherencia interna de sus respectivos sistemas fiscales y fueran proporcionadas en relación con tal objetivo.

¹⁹ MENSSIM, G.: «The Marks & Spencer case: reaching the boundaries of the EC Treaty». *Ec Tax Review* 2003/3. El autor, haciéndose eco de los criterios de WATTEL y ALBERT, formula cuatro cuestiones relevantes en orden a la determinación de la existencia de una restricción a la libertad de establecimiento: ¿Debe el Estado miembro de origen garantizar la libre elección entre la forma de filial y de establecimiento permanente? (neutralidad de forma jurídica). ¿Debe el Estado miembro de destino tratar por igual a filiales y subsidiarias? (neutralidad de forma jurídica). ¿Debe el Estado miembro de origen tratar por igual a una filial no residente y a una filial residente? (neutralidad de establecimiento en la exportación de capitales). ¿Debe el Estado miembro de destino tratar a una filial de una matriz no residente del mismo modo que a una filial de una matriz residente? (neutralidad de establecimiento en la importación de capitales). Su conclusión, a la vista de tal planteamiento metodológico, es que, toda vez que el Reino Unido permite la compensación de las pérdidas de los establecimientos permanentes con los beneficios de la casa central, debería permitir que la filial no residente compensara sus pérdidas con los beneficios de la matriz. Por el contrario, la compensación de las pérdidas de las filiales domésticas (*group relief*) no obliga, por causa del derecho de establecimiento, a la compensación de las pérdidas de las filiales no residentes.

Puesto que, por definición, e incluso exigencia constitucional, los sistemas fiscales de los Estados miembros han de estar constituidos de manera racional y sistemática, la doctrina de la coherencia fiscal, en su más amplia dimensión, hubiera podido constituir un escudo poderoso para proteger los regímenes fiscales discriminatorios o restrictivos de libertades comunitarias.

Sin embargo, posiblemente por ello, el Tribunal de Justicia no dio cauce a la dimensión amplia de la doctrina de la coherencia, sino que, por el contrario, la desposeyó de gran parte de sus potencialidades a través de la denominada doctrina del vínculo directo, en cuya virtud la coherencia había de ser examinada en el seno de la tributación relativa al mismo contribuyente y por el mismo impuesto ²⁰.

El Tribunal de Justicia generó la doctrina de la coherencia y el Tribunal de Justicia la neutralizó a través de la doctrina, complementaria del vínculo directo ²¹. En rigor, tal operación es difícilmente enjuiciable, tanto desde la perspectiva del Derecho comunitario como del Derecho de los Estados miembros. Desde el Derecho comunitario, porque la doctrina de la coherencia no descansa en una norma comunitaria de contenido preciso y directo, y desde el Derecho de los Estados miembros, porque las normas, incluso constitucionales, que hacen referencia a la sistematicidad del ordenamiento tributario están concebidas, por regla general, desde una perspectiva puramente interna, sin considerar las exigencias que, respecto de dicha sistematicidad, pudieran derivar del Derecho comunitario.

Naturalmente esto no quiere decir que la doctrina de la coherencia carezca de fundamento jurídico. Por el contrario, se opina que tiene un fundamento jurídico suficiente en el Tratado constitutivo. En efecto, en la medida en que la justicia tributaria se concreta en el derecho a satisfacer tributos de acuerdo con el principio de igualdad, ha de entenderse que un ordenamiento tributario es sistemático si, entre otras exigencias, respeta tal principio. Ahora bien, el derecho a satisfacer los tributos de acuerdo con el principio de igualdad puede encuadrarse entre las «... tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros...» a que se refiere el artículo 6 del Tratado constitutivo, y por ello tiene la consideración de principio general del Derecho comunitario. Con palabras más precisas, el artículo I-9 de la Constitución para Europa establece que «... los derechos fundamentales que... son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros forman parte del Derecho de la Unión como principios generales...».

Por esta vía, la coherencia de los sistemas fiscales se incardina en el Derecho comunitario. En suma, la protección de la coherencia de los sistemas fiscales es también misión del Tribunal de Justicia en su función de intérprete del Derecho comunitario, y de ahí la pertinencia de la doctrina de la coherencia.

Lo que está en discusión no es la doctrina de la coherencia de los sistemas tributarios, sino la dimensión y eficacia práctica que el Tribunal de Justicia le ha conferido en las múltiples sentencias en las que la ha aplicado. En suma, lo que está en discusión es si el recorte de las potencialidades

²⁰ GARCÍA PRATS, F.A.: «La coherencia fiscal desde la perspectiva interna, internacional y comunitaria». *Diritto e pratica tributaria internazionale*. A juicio del autor, el Tribunal de Justicia ha desalojado la formulación de la coherencia de la concepción sistemática del orden tributario estatal, de manera que la desplaza de su ubicación natural en torno al concepto de sistema tributario.

²¹ ALMUDÍ CID, J.: «Régimen Jurídico de la Transparencia Fiscal Internacional». IEF (2005). El autor constata que el Tribunal de Justicia, en los últimos tiempos, nunca ha apreciado la coherencia fiscal.

de la doctrina de la coherencia, merced a la doctrina del vínculo directo, ha servido para establecer un esquema de razonamiento jurídico que sea idóneo para determinar un punto de equilibrio entre la garantía de las libertades fundamentales y la no discriminación (art. 12 del Tratado constitutivo, y art. 1.4 de la Constitución para Europa) y el respeto de la coherencia de los sistemas fiscales de los Estados miembros, y, por ende, del principio de igualdad.

La respuesta es, cuando menos, incierta, en particular tras LANKHORST ²², porque si contemplamos las sentencias en las que el Tribunal de Justicia ha apelado a la doctrina de la coherencia y del vínculo directo, podremos llegar a la conclusión de que, en rigor, lo que ha sucedido es que no ha habido un examen en profundidad de la función del régimen fiscal concernido en el contexto del sistema fiscal en el que se integra y, por tanto, de su servicio a los principios de tal sistema, en particular al de igualdad, sino, más bien, una sonora constatación de que no se verificaba el supuesto de hecho de la doctrina del vínculo directo.

En cierto modo, el Tribunal de Justicia, probablemente con la vista puesta, de una parte, en la protección de las libertades comunitarias, y de otra, en la configuración de un razonamiento jurídico predecible, ha puesto en circulación una doctrina, la del vínculo directo, que ha hurtado, en buena parte, de eficacia a la doctrina de la coherencia, a cuyo servicio se vincula, de manera tal que, finalmente, se ha privado a sí mismo de realizar un análisis en profundidad de la norma fiscal combatida. A causa de ello no siempre ha tenido fortuna en el objetivo de alcanzar, en cada caso, el punto de equilibrio entre la igualdad tributaria y las libertades comunitarias ²³.

No obstante, los resultados alcanzados a lo largo de los casi tres lustros en los que el Tribunal de Justicia ha venido operando bajo la doctrina de la coherencia y del vínculo directo, el saldo es razonablemente aceptable, con la excepción, tal vez de LANKHORST (324/00), donde la doctrina del vínculo directo ha impedido al Tribunal de Justicia apreciar que la privación de la deducción de intereses estaba compensada, por aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición, con el ajuste de signo contrario o la aplicación de medidas para eliminar la doble imposición. Sin la doctrina del vínculo directo LANKHORST hubiera sido muy diferente porque la protección del principio de libre concurrencia al que, en definitiva, se consagran las normas antisubcapitalización, y la consecuente distribución de ingresos fiscales entre los Estados concernidos, tenía fácil engarce con el principio de igualdad tributaria, y todo ello sin mengua de las libertades comunitarias, puesto que no concurría una mayor carga fiscal en el conjunto de las dos entidades involucradas en el ejercicio del derecho de establecimiento, esto es, la matriz y su filial extranjera. La doctrina de la coherencia en la dimensión estrecha derivada de la doctrina del vínculo directo, impidió, a nuestro modo de ver, realizar un análisis en profundidad de la situación tributaria global, y, por consecuencia, alcanzar una solución equilibrada.

Muy probablemente, el Tribunal de Justicia tenía en mente tales dificultades, abiertamente explicitadas y explicadas, aunque sin referencia a LANKHORST, por el Abogado General, como ya

²² GARCÍA HERRERA, C. y HERRERA MOLINA, P.: «Is tax fairness in Europe under siege? Spanish law and anti-avoidance provisions». *Ec Tax Review* 2004/2.

²³ CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Los principios resultantes de la jurisprudencia comunitaria en materia de Impuesto sobre Sociedades». *Hacienda Canaria* 2003/3. Los autores advierten respecto de los problemas que plantea una visión estrecha de las causas de justificación y de la proporcionalidad, como la que, a su juicio, sigue el Tribunal de Justicia.

se ha expuesto. Y tal vez por ello haya eludido un razonamiento en términos de la doctrina de la coherencia fiscal y del vínculo directo. Es difícil precisar si estamos ante el inicio de un camino en el que se abandona tal doctrina o bien se reformula, formal y materialmente ²⁴. También es difícil adivinar si el esquema de razonamiento jurídico propuesto en MARKS & SPENCER se reproducirá en futuras sentencias. Y es también difícil pronosticar si, en caso de consolidarse tal razonamiento jurídico, las tesis de los Estados miembros en defensa de los regímenes fiscales concernidos hallarán acogida, en mayor medida, por el Tribunal de Justicia.

Con todo, el abandono, si efectivamente se produce, de la doctrina de la coherencia y del vínculo directo, o su reformulación no habrá de suponer el repliegue de las libertades comunitarias, sino una mayor libertad de examen por parte del Tribunal de Justicia de todos los aspectos de las normas concernidas, y de sus relaciones con otras, no sólo del sistema fiscal en el que se integran, sino de otro u otros sistemas fiscales de los Estados miembros, en orden a la determinación de ese punto de equilibrio al que hemos aludido insistentemente en líneas anteriores. En este esquema de razonamiento jurídico, el principio de proporcionalidad ²⁵ está llamado a cumplir un papel fundamental, como así ha sido en MARKS & SPENCER, por más que el contenido del fallo sea, sin duda, discutible.

MARKS & SPENCER es, ciertamente, por comparación con otras sentencias relevantes relativamente recientes, tales como Verkooijen (35-98), Lenz (315-02), Maninnen (319-02), Bosal (168-01) y Lankhorst (324-00), más protectora de lo que podríamos denominar la integridad de los sistemas fiscales de los Estados miembros, y, consecuentemente, menos exigente en la aplicación del principio de no restricción de libertades comunitarias. Ya hemos indicado antes que de ello no ha de derivarse, necesariamente, un repliegue de las libertades comunitarias.

La plena integración de los mercados nacionales en un mercado interior es un objetivo de la Unión Europea (art. 2 del Tratado Constitutivo y art. I.3 de la Constitución para Europa), y las libertades comunitarias se configuran a modo de instrumentos jurídicos para lograr tal objetivo. La diversidad de sistemas fiscales, fruto de la soberanía de los Estados miembros, determina que las empresas y agentes económicos no operen en el marco de un sistema fiscal único, lo que, de por sí, crea, cuando menos, cuatro obstáculos ²⁶:

- Los inherentes a las diferencias materiales de los sistemas fiscales, tales como el tipo de gravamen, las reglas determinantes de la renta fiscal o los incentivos fiscales.
- Los que dificultan la realización de actividades económicas en otro Estado miembro, por causa de gravámenes fiscales o la pérdida de ventajas fiscales, en relación con las actividades intracomunitarias.

²⁴ GARCÍA-HERRERA, C. y HERRERA MOLINA, P.: «El Tribunal de Justicia ante una encrucijada: ¿Rectificar la jurisprudencia o desintegrar la fiscalidad internacional en Europa?». En *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, dirigidos por COLLADO YURRITA, M.A., y coordinados por MORENO GONZÁLEZ, S. Los autores abogan, abiertamente, por una reformulación de la doctrina de la coherencia.

²⁵ BAKER, P.: «Protection of the Taxpayer by European Court of Justice». CFE Forum 22 April 2002. *European Taxation CFE News*. El autor sugiere que las normas que preservan la eficiencia del sistema fiscal deberían estar justificadas, con tal de que no representen una desproporcionada interferencia con las libertades fundamentales.

²⁶ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *Ec Tax Review* 2003/3.

- Los que derivan de las normas que regulan de manera diferente la tributación de las actividades económicas realizadas por residentes y no residentes.
- Los que derivan de las normas que regulan de manera diferente la tributación de las empresas, según que sus actividades económicas sean domésticas o intracomunitarias.

El Tribunal de Justicia se ha venido aplicando a la remoción de los referidos obstáculos, excepción hecha del primero que sólo es superable mediante la acción armonizadora, a través de la construcción de una doctrina fundamentada inicialmente en el principio de no discriminación y más tarde en el principio de no restricción.

La Sentencia MARKS & SPENCER no se aparta de esa línea jurisprudencial, pues, como se ha visto, aplica el principio de no restricción, en este caso de la libertad de establecimiento. Lo novedoso de MARKS & SPENCER es la flexibilidad en la apreciación de las causas de justificación, y la alambicada solución derivada de la aplicación al caso del principio de proporcionalidad.

En un orden lógico, la prioridad o preferencia del Derecho comunitario (art. I.6 de la Constitución para Europa), respecto de los ordenamientos puramente internos de los Estados miembros, garantiza que la remoción de los obstáculos fiscales al mercado interior prevalecerá sobre la integridad de los sistemas fiscales de los Estados miembros, pero, en último extremo, el Tribunal de Justicia en aplicación de la doctrina de la «*rule of reason*» intentará alcanzar, en cada caso, la solución más equilibrada. En este sentido, la sentencia MARKS & SPENCER es posible que abra nuevas perspectivas y esquemas de razonamiento jurídico, pero no autoriza a pensar en un giro copernicano.

7.3. El impacto del pronunciamiento sobre los sistemas fiscales de los Estados miembros.

Si tras LANKHORST era meridiano que bastantes Estados miembros debían revisar sus normas antisubcapitalización, y así ha sucedido ²⁷, MARKS & SPENCER no permite una previsión semejante. De MARKS & SPENCER no se infiere que las pérdidas sufridas por las filiales residentes en otros Estados miembros han de ser compensadas con cargo a los beneficios de la matriz, o de otra sociedad del grupo, cuando sí lo sean las pérdidas de las filiales puramente locales, pero tampoco que el Estado de residencia de la matriz pueda, sin más, desentenderse de dichas pérdidas, sino que debe permitir su compensación con los beneficios de la matriz, bajo determinadas circunstancias.

MARKS & SPENCER, en principio, sólo afecta a aquellos Estados miembros que tengan establecidos sistemas de tributación que atiendan a la realidad que representa un grupo de sociedades, aunque no se trate de sistemas de consolidación en sentido estricto con tal de que permitan la compensación de las pérdidas de las filiales con los beneficios de la matriz o de otras filiales, cuan-

²⁷ BRUND GOUTHIERE y otros: «A comparative Study of the Thin Capitalization Rules in the Member States of the European Union and Certain Other States». *European Taxation*. September/october 2005. Lo relevante de este estudio, aparte de la información sistematizada que proporciona de los distintos Estados miembros, es que muestra la vinculación de bastantes de las regulaciones positivas de la antisubcapitalización con el principio de libre competencia.

do el grupo de sociedades que disfruta de tal régimen es puramente interno. Por tanto, MARKS & SPENCER no afecta a los Estados miembros que no tienen establecidos regímenes de consolidación fiscal o asimilados, o que, teniéndolos, son de proyección europea o mundial, de manera tal que procuran la compensación de las pérdidas sufridas por las filiales no residentes.

En suma, los Estados miembros afectados son aquellos que tienen establecidos regímenes de consolidación fiscal o asimilados de carácter local.

Estos Estados miembros deberán permitir la compensación de las pérdidas sufridas por las filiales residentes en otros Estados miembros, pero sólo cuando las filiales hayan agotado las posibilidades de compensación. Se sigue de ello que la obligación del Estado miembro de la matriz depende de la legislación fiscal del Estado miembro de la filial, de manera tal que cuanto más permisiva sea ésta menor será la probabilidad de que el Estado miembro de la matriz haya de aceptar la compensación y viceversa.

Es difícil encontrar un modelo tributario semejante al que se desprende de la Sentencia de MARKS & SPENCER. Ciertamente el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE establece la obligación de practicar ajustes de signo inverso a la vista de un ajuste al alza sobre la base del precio de mercado, pero tal obligación sólo procede cuando el ajuste practicado por el otro Estado contratante respetó el principio de libre concurrencia. Por el contrario, tal y como se pronuncia la Sentencia MARKS & SPENCER, la compensación en sede de la matriz no está supeditada a otro requisito que el agotamiento de las posibilidades de compensación por parte de la filial. Se sigue de aquí que cuando la compensación de pérdidas del Estado miembro de la filial sea ilimitada en el tiempo, el Estado miembro de la matriz no soportará la compensación, al menos mientras la empresa que la sufrió continúe perteneciendo al grupo. Por el contrario, cuando la compensación de pérdidas del Estado miembro de la filial sea limitada en el tiempo, el Estado miembro de la sociedad matriz tendrá más posibilidades de soportar la pérdida.

Bajo los criterios de MARKS & SPENCER, la legislación sobre compensación de pérdidas del Estado miembro de la filial define la responsabilidad del Estado miembro de la matriz. Esto no parece correcto. Un sistema fiscal no debe verse supeditado a lo establecido por otro, a menos que ambos deban regirse por los mismos principios y normas que los hagan efectivos, en virtud de las obligaciones contraídas por los Estados concernidos en el contexto de tratados internacionales bilaterales o multilaterales. No es éste el caso de los Estados miembros de la Unión Europea, pues, en efecto, el Tratado constitutivo no impone exigencias explícitas en relación con los principios y contextura de los sistemas fiscales relativos a la imposición sobre la renta, sin perjuicio de que los mismos no deban contener medidas contrarias a las normas y principios del Tratado.

De acuerdo con lo expuesto, la Sentencia MARKS & SPENCER parece imponer unas obligaciones sobre los Estados miembros de dudoso fundamento jurídico, de las cuales, ciertamente, podrán escapar bajo un diseño de la fiscalidad de los grupos de sociedades que caiga fuera del supuesto contemplado en aquella.

Es cierto que la solución alcanzada por MARKS & SPENCER encierra aspectos positivos. Así, evita excesos de imposición en la medida en que la pérdida de la filial no quedará sin com-

pensación, y, al tiempo, sólo interfiere en el sistema fiscal del Estado miembro de la matriz en la menor medida posible para lograr la neutralización del exceso de imposición. Pero tales cualidades quedan cegadas por el defecto, capital, de hacer depender la responsabilidad del Estado miembro de la matriz y, por tanto, la obligación fiscal de la misma, del régimen de compensación de pérdidas del Estado de la filial. En este sentido, puede afirmarse que el análisis de proporcionalidad realizado por el Tribunal de Justicia ha podido estar mediatizado por el objetivo de interferir lo menos posible en el sistema fiscal de los Estados miembros.

Tampoco será fácil, en la práctica, la instrumentación de tal régimen de compensación en sede de la sociedad matriz. Son varias las cuestiones que se plantearán, entre otras, las siguientes: ¿Podrá el Estado miembro de la matriz cuestionar el hecho jurídico del agotamiento de las posibilidades de compensación de las pérdidas sufridas por la filial, o deberá atenerse al pronunciamiento en tal sentido del Estado miembro de residencia de dicha filial? ¿Podrá el Estado miembro de la matriz determinar la pérdida compensable de acuerdo con sus propias normas o deberá estar a las normas del Estado de la filial? ¿Podrá el Estado miembro de la matriz, en su caso, cuestionar el importe de la pérdida sufrida por la filial, o deberá atenerse al pronunciamiento del Estado miembro de la filial? ¿Podrá el Estado miembro de la matriz gravar los beneficios posteriores de la filial? ¿Estará obligado el Estado miembro de la matriz a compensar las pérdidas de la filial, por el hecho de la transmisión a terceros de la participación, incluso cuando compute una pérdida o una menor ganancia derivada de la operación de transmisión debido, precisamente, a la minoración del valor de transmisión por causa de la pérdida sufrida por la filial? ¿Estará obligado a soportar tal compensación, incluso cuando la filial objeto de la transmisión conserve la posibilidad de compensación de la pérdida sufrida? ¿Estará obligado el Estado miembro de la matriz a soportar la compensación cuando la pérdida de la filial derive de la aplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición concertado por el Estado miembro de la filial con otro Estado, sea o no miembro de la Unión Europea? ¿Estará obligado el Estado miembro de la matriz a permitir la compensación de una pérdida que exceda del importe del valor de la inversión financiera en la filial? ¿Quién debe soportar la carga de la prueba de relación con los hechos determinantes de la compensación?

La Sentencia MARKS & SPENCER no permite dar respuesta cabal a las cuestiones precedentes, pero el hecho de que se planteen, ya dice de la endeblez jurídica de la solución alcanzada por la misma a través del principio de proporcionalidad.

Realmente, el Tribunal de Justicia hubiera podido dibujar otra solución en el marco del principio de proporcionalidad. En particular, aquella que parecía contar con una mayor aceptación y difusión, era la compensación con el posterior reintegro de pérdidas. Esta solución, descrita para los establecimientos permanentes por el Modelo de Convenio de la OCDE, había sido propugnada, entre otros, por F. VANISTENDAEL²⁸. Bajo esta solución, las pérdidas de las filiales residentes en otros Estados miembros se compensarían en la misma forma que lo hacen las pérdidas de las filiales domésticas. Se sigue de ello que no sería precisa una norma armonizadora, relativa a tan importante materia para

²⁸ VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States». *Ec Tax Review* 2003/3.

el mercado interior, como la compensación de pérdidas transfronterizas. Sin embargo, la solución del Tribunal de Justicia queda muy lejos del referido método de compensación.

La Sentencia MARKS & SPENCER no tendrá un impacto apreciable en el Impuesto sobre Sociedades español. Es cierto que el grupo fiscal no permite la inclusión de dependientes extranjeras (art. 67 del TRLIS), pero también que la deducción del deterioro de una participación sobre una filial no residente (art. 12.3 del TRLIS) surte el efecto práctico de la compensación de pérdidas. No obstante, podría objetarse que la compensación vía deterioro de la participación tiene el límite de su valor contable, en tanto que la compensación propia del régimen de los grupos fiscales no padece dicho límite.

7.4. El impacto del pronunciamiento sobre el sistema de base imponible común consolidada.

A raíz del Informe Bolkenstein ²⁹, la Comisión ha desplegado una estrategia relativa a la tributación de los beneficios empresariales en la Unión Europea, uno de cuyos pilares es el establecimiento de un sistema de base imponible común consolidada, relativo al grupo de empresas intraeuropeo. Esa base imponible sería distribuida entre los Estados miembros concernidos mediante una fórmula de reparto predeterminada, conservando tales Estados plena competencia para fijar el tipo de gravamen ³⁰. Un grupo de trabajo en el seno de la Comisión labora, actualmente, en el bosquejo de la base imponible común consolidada ³¹. Ahora nos preguntamos por la incidencia que la Sentencia MARKS & SPENCER tendrá en tales trabajos.

En cuanto su objeto es la compensación de pérdidas en el seno de un grupo de empresas, está clara su relación con el sistema de base imponible común consolidada, pues uno de los efectos de la referida base imponible es la compensación de las pérdidas, tanto de la matriz como de las filiales, con los beneficios de otras empresas del grupo.

En este sentido, la primera conclusión que puede extraerse es que, bajo tal sistema de determinación de la base imponible, el supuesto de hecho de la Sentencia MARKS & SPENCER ni siquiera se hubiera planteado. De ahí podría derivarse un cierto impulso hacia el sistema de base imponible común consolidada. Sin embargo, tal impulso hubiera sido mucho mayor, y en cierto modo casi determinante, si el Tribunal de Justicia hubiera sido más audaz. En efecto, si la sentencia hubiera establecido que el régimen de compensación de pérdidas de las filiales residentes en otro Estado miembro debía ser el mismo que se aplica a las filiales domésticas, un aspecto básico de la base imponible común consolidada, a saber, la compensación de pérdidas y beneficios de las empresas del grupo, hubiera quedado definido por el Tribunal de Justicia en cuanto exigencia del Derecho comunitario.

²⁹ Company Taxation in the Internal Market. SEC (2001) 1681.

³⁰ Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. COM (2001) 582, final.

³¹ Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group. General Principles.

Desde esta consideración, la Sentencia MARKS & SPENCER representa una oportunidad perdida que, incluso, tal vez, ya no se repita. Ciertamente, la responsabilidad que impone al Estado miembro de la matriz respecto de las pérdidas de las filiales que han agotado las posibilidades de compensación en el Estado miembro de su residencia, es posible que incite a la Comisión a publicar una comunicación respecto de los efectos que, a su entender, la Sentencia MARKS & SPENCER desplegará sobre los sistemas fiscales de los Estados miembros, pero el efecto de la misma en relación con la base imponible común consolidada no tendrá el impacto que hubiera podido tener una sentencia rotunda en relación con la compensación transfronteriza de pérdidas.

Desde esta perspectiva, la Sentencia MARKS & SPENCER es decepcionante. En efecto, si bien procura la inexistencia de excesos de imposición derivados de la no compensación de pérdidas, la forma en cómo dibuja tal compensación impide que la misma surta los efectos propios de la compensación por pertenencia a un grupo fiscal.

ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Investigador del Instituto de Derecho Local.

Universidad Autónoma de Madrid

Extracto:

EL Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ha incidido tradicionalmente de una forma especialmente intensa sobre la actividad económica de promoción inmobiliaria. Ello, fundamentalmente, por la tributación de dicha actividad tanto por una cuota fija como por una cuota variable calculada en función del número de metros cuadrados vendidos durante el período impositivo.

La reforma del impuesto operada por la Ley 51/2002, con la introducción de un elenco de exenciones *estrella* que han dejado exentos del pago del impuesto a un elevado número de contribuyentes, no es, en línea de principio, susceptible de tener en el sector económico de la promoción inmobiliaria la enorme repercusión que, en este sentido, sí ha tenido en otros sectores. Y ello, esencialmente, porque, por un lado, las grandes inversiones que exige esta actividad dificulta el que la misma sea desarrollada mayoritariamente por personas físicas, requiriéndose el concurso de entidades jurídicas organizadas a tal fin y, por otro lado, porque dado los precios que en la actualidad alcanzan los bienes inmuebles, tampoco será lo habitual que opere la exención para aquellas personas jurídicas y entidades cuyo importe neto de cifra de negocios no supere el millón de euros anual. Pese a ello, no obstante, la deficiente regulación técnica de estas exenciones ha abierto las puertas en este sector económico a un cierto juego de planificación fiscal, en busca de la elusión del pago del impuesto por concurrencia de uno de esos nuevos supuestos de exención.

En este trabajo se analiza pormenorizadamente el régimen de tributación en el IAE de la actividad de promoción inmobiliaria, contemplada en los respectivos Epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas del IAE, con los numerosos conflictos que la aplicación del mismo ha generado entre Administración y contribuyentes. Asimismo, se presta una especial atención a la repercusión que sobre la tributación de esta actividad ha tenido la reforma del impuesto operada por la Ley 51/2002.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La sujeción a gravamen en las Tarifas del IAE de la actividad de promoción inmobiliaria.
 - 1. La autonomía de la normativa del IAE en la configuración de la actividad de promoción inmobiliaria.
 - 2. La actividad de *promoción inmobiliaria* a efectos del IAE: la *promoción de terrenos* del Epígrafe 833.1 y la *promoción de edificaciones* del Epígrafe 833.2 de las Tarifas.
 - 3. La delimitación de la actividad de promoción inmobiliaria respecto a otras actividades diferenciadas y supuestos de no sujeción en el IAE.
 - 4. Supuestos asimilados a la promoción inmobiliaria especificada en el Grupo 833 de las Tarifas: la promoción para la adjudicación posterior de los inmuebles.
- III. El sujeto pasivo en la actividad de promoción inmobiliaria.
 - 1. El criterio general: quién ordene por cuenta propia los factores de producción.
 - 2. Supuestos problemáticos.
- IV. La cuantificación del hecho imponible en la actividad de promoción inmobiliaria.
 - 1. La cuota de Tarifa.
 - 2. La cuota tributaria.
- V. La gestión del impuesto en la actividad de promoción inmobiliaria.
- VI. La incidencia de las exenciones por persona física, por inicio de actividad y por importe neto de la cifra de negocios en la actividad de promoción inmobiliaria.
- VII. A modo de conclusión.

NOTA: Corresponde significar que este trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de investigación BJU 2003-01080, *Las prestaciones patrimoniales públicas o privadas como fórmulas alternativas de financiación de las necesidades públicas*, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología y dirigido por el profesor Juan RAMALLO MASSANET, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid.

I. INTRODUCCIÓN

El IAE ha incidido tradicionalmente de una forma especialmente intensa en la actividad de promoción inmobiliaria, habida cuenta de la tributación de esta actividad no sólo por una cuota fija, sino, además, por una cuota variable calculada en función del número de metros cuadrados vendidos durante el período impositivo ¹.

La nueva configuración del impuesto que diseñó la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y que actualmente se recoge en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), si bien consiguió su objetivo de exonerar del gravamen por este impuesto a más del 90 por 100 de los contribuyentes del mismo es susceptible, sin embargo, de producir un incremento de la presión fiscal del impuesto sobre este sector económico de la promoción inmobiliaria ².

Y ello porque, las dos exenciones *estrella* introducidas en la regulación del impuesto, a saber, la exención para las personas físicas y la exención para las personas jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT) cuyo importe neto de la cifra de negocios no alcance el millón de euros, van a tener una incidencia muy relativa o limitada en este sector económico. En efecto, dada la enorme inversión que normalmente requiere el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria, lo habitual es que la misma sea desarrollada por una persona jurídica o entidad de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT y no por una persona física, por lo que la exención subjetiva prevista para estas últimas no va a tener en este sector el impacto que sí ha podido tener en otros sectores económicos. Respecto a la exención mixta establecida para las personas jurídicas y entida-

¹ Cfr. MARTÍNEZ VIDAL, I., «Incidencias de la reforma del IAE en la actividad de promoción inmobiliaria», *Tributos Locales*, núm. 50, 2005, págs. 63 y ss.

² Como señala LAGO MONTERO, J. M., «El rumbo del Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, núm. 44, 2004, págs. 43 y ss., la reforma introducida en el impuesto por la Ley 51/2002 ha pretendido declarar exentos al 92 por 100 de los sujetos pasivos del mismo, así como intentar ajustar el gravamen a los postulados del principio de capacidad económica a través de la toma en consideración para la modulación de la cuota tributaria del importe neto de la cifra de negocios del contribuyente.

des en función del importe neto de la cifra de negocios anual, tampoco en el sector económico de la promoción inmobiliaria va a tener aparentemente una incidencia masiva, dado el valor en el mercado de los terrenos y de los inmuebles construidos cuya compra y venta constituye el objeto de esta actividad. En este sector, a diferencia de lo que pueda suceder en otras ramas de la actividad económica, es perfectamente posible que una sola operación de venta de un inmueble o de un terreno supere el valor económico del millón de euros, determinante de la obligación de tributar efectivamente por el impuesto. No puede desconocerse, en este sentido, que el volumen de operaciones no es homogéneo por sectores de actividad, por lo que el límite del millón de euros determinante de la exención no va a tener el mismo significado aplicado a unos y otros sujetos pasivos del impuesto ³.

Si a ello se añade que en el nuevo diseño del impuesto, para aquellos contribuyentes que vengan obligados a tributar efectivamente por el mismo, se ha establecido un coeficiente que pondera la cuota de tarifa en función del importe neto de la cifra de negocios obtenido anualmente por el contribuyente y que esta ponderación lo va a ser siempre al alza, de acuerdo con la escala establecida en el artículo 86 del TRLRHL, que establece la aplicación del coeficiente 1,29 para el tramo más bajo de importe neto de cifra de negocios y del 1,35 para el tramo más alto, se comprenderá fácilmente que aquellos contribuyentes que superen el millón de euros de importe neto de cifra de negocios no sólo vendrán obligados a contribuir efectivamente por el impuesto sino que, además, van a contribuir en mayor medida de lo que lo venían haciendo antes de la reforma ⁴.

Incluso, en este aumento de tributación puede tener incidencia el nuevo coeficiente de situación previsto en el artículo 87 del TRLRHL, que ha venido a sustituir a los antiguos coeficiente corrector del artículo 88 de la LRHL, establecido con carácter potestativo en función de la población de derecho del municipio, e índice de situación contemplado en el artículo 89 de la LRHL. Y ello porque en el nuevo coeficiente de situación han desaparecido para los Ayuntamientos las limitaciones establecidas en función de la población del municipio en la regulación del antiguo coeficiente corrector, por lo que, sobre todo los municipios de menor población, han visto incrementado su poder tributario a la hora de establecer el coeficiente de situación que pondera la cuota del impuesto en función de la categoría de la calle donde radique el local en el que se ejerce la actividad.

Ello va a contribuir también a que los servicios municipales encargados de la inspección tributaria de este impuesto se centren de una forma fundamental en este sector de la actividad económica, lo cual, como analizaremos en este trabajo, ha planteado no pocos problemas tanto

³ Como señala la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, *Informe para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales*, Ministerio de Hacienda-IEF, Madrid, 2002, pág. 73, constituye uno de los inconvenientes del sistema de exoneración en función del volumen de operaciones o de la cifra de negocios que «el volumen de operaciones no es homogéneo por sectores de actividad, dependiendo del tipo de bienes y servicios comercializados, y del valor añadido y margen de beneficio de cada sector económico».

⁴ Así, por ejemplo, en la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 6 de Barcelona contra la reforma fiscal operada en el IAE por la Ley 51/2002, el auto judicial recalca la trascendencia de la reforma del impuesto que, entre otros efectos, podría comportar un incremento de la tributación a las sociedades obligadas a abonarlo. En concreto, señala el auto judicial que la reforma fiscal ha supuesto que la empresa recurrente ha pasado de satisfacer una cuota anual del IAE de 676 euros en el año 2002 a una de 871 en el 2003, lo que supone un incremento del 28,8 por 100. La noticia sobre el planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad ha sido difundida por EFE el día 28 de noviembre de 2005 y de la misma se han hecho eco distintos medios de comunicación, especialmente, a través de sus ediciones digitales.

desde el punto de vista procedimental de la actuación inspectora, que en muchas ocasiones ha levantado actas previas o actas con prueba preconstituida, atendiendo a los datos que obran ya en poder del Ayuntamiento derivados de los expedientes de liquidación del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o de los propios expedientes de licencias urbanísticas, como desde el punto de vista sustantivo de integración del presupuesto de hecho determinante de la exacción de la cuota variable del impuesto.

Volviendo a la reforma del impuesto introducida por la Ley 51/2002, la misma no sólo, como hemos señalado, aparentemente es susceptible de producir en términos generales un incremento de la presión fiscal directa del IAE sobre la actividad de promoción inmobiliaria, sino que, también, como analizaremos en este trabajo, ha planteado nuevas posibilidades a la planificación fiscal para la consecución del objetivo de elusión del pago del impuesto. En efecto, la deficiente configuración técnica de la exención establecida para las entidades en función del importe neto de la cifra de negocios, la introducción de una nueva exención por inicio de la actividad económica y el posible juego que también puede dar la exención subjetiva a favor de las personas físicas sitúa al contribuyente en un escenario en el que es posible la combinación de todos o algunos de esos factores para lograr una «jugada» cuyo resultado sea la elusión del pago del impuesto por concurrencia de un supuesto de exención.

II. LA SUJECCIÓN A GRAVAMEN EN LAS TARIFAS DEL IAE DE LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

1. La autonomía de la normativa del IAE en la configuración de la actividad de promoción inmobiliaria.

La actividad de promoción inmobiliaria está contemplada en el Grupo 833 de la Sección 1.^a de las Tarifas del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre ⁵. Dicho Grupo está dividido en dos Epígrafes, el 833.1, dedicado a la «*promoción de terrenos*» y el 833.2, dedicado a la «*promoción de edificaciones*». De acuerdo con las funciones que cumplen las Tarifas del IAE, de ordenación del hecho imponible, por un lado, y de cuantificación del mismo, por otro, dichos Epígrafes definen y tipifican la actividad de promoción inmobiliaria contemplada en la rúbrica de cada uno de ellos y, asimismo, establecen la cuota fija y los elementos que permiten la cuantificación de la cuota variable para la determinación, en conjunto, de la *cuota de licencia*. Detengámonos, no obstante, ahora, en la primera de esas funciones que cumplen las Tarifas, la ordenación y tipificación de la actividad gravada.

De acuerdo con lo señalado en la Base 1.^a del artículo 85.1 del TRLRHL, las Tarifas del IAE delimitan el contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos que deberán concurrir en el momento de devengo del impuesto. En el cumplimiento de esta función la normativa del IAE goza de autonomía propia, lo cual se pone de manifiesto especialmente en el caso de la actividad

⁵ La redacción originaria del Grupo 833 fue modificada por el artículo 78.uno.13.º de la Ley 31/1991, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

de promoción inmobiliaria. Quiere esto decir que el concepto de promoción inmobiliaria adoptado a estos efectos por la normativa del IAE no se corresponde con el concepto adoptado, por ejemplo, por la normativa urbanística o sobre edificaciones. Como señala la Sentencia del TSJ de Andalucía, (Sevilla), de 22 de mayo de 2002 (NFJ 013500), *«promotor inmobiliario conceptualmente hoy es aquel empresario que organiza y financia una actividad económica inmobiliaria, de ahí que el título del grupo promoción inmobiliaria no puede llevarse a ese estricto sentido gramatical que pretende la recurrente sino al más genérico de intervención o realización de actividades de tráfico inmobiliario como resulta de las definiciones que ofrece posteriormente el texto»* ⁶.

Asimismo, tampoco se va a tener en cuenta la normativa urbanística a la hora de integrar la base para la determinación de la cuota variable, sino autónomamente la normativa del impuesto ⁷.

Veamos, pues, cómo ha definido y ordenado la actividad de promoción inmobiliaria la normativa reguladora del IAE.

2. La actividad de *promoción inmobiliaria* a efectos del IAE: la *promoción de terrenos* del Epígrafe 833.1 y la *promoción de edificaciones* del Epígrafe 833.2 de las Tarifas.

De acuerdo con lo señalado en la Nota al Epígrafe 833.1 de las Tarifas del impuesto, *promoción de terrenos*, el mismo *«comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos»*.

⁶ Esta Sentencia ha sido dictada en el recurso núm. 51/2001. En la misma, la recurrente, una sociedad que adquiría inmuebles como consecuencia de su adjudicación en pago de deudas, generalmente préstamos hipotecarios impagados a su socio único, se dedicaba a la venta de dichos inmuebles. Frente a la tesis de la Administración tributaria que entendía que la sociedad en cuestión estaba realizando la actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE, la sociedad recurrente consideraba que su actividad *«en absoluto es de promoción inmobiliaria en el sentido usual del término como éste se concibe en el sector inmobiliario sino distinta porque no interviene en la construcción ni directamente ni por medio de terceros ya que se limita a adquirir y a vender los bienes inmuebles con los que opera»*. En ello el Tribunal da la razón a la recurrente al señalar que *«la sociedad a la que nos referimos no tiene la condición de promotor a la que se refiere el artículo 9 de la Ley 38 de 1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación. Dice el precepto citado que es promotor quien, individual o colectivamente decide, impulsa, programa y financia, con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título»*. De ello, como hemos señalado, deduce el Tribunal que el concepto de promoción inmobiliaria a que se refiere la normativa del IAE es autónomo y más amplio que el comúnmente utilizado en la normativa del sector inmobiliario o urbanístico.

⁷ En este sentido se ha pronunciado la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de marzo de 2003 (rec. núm. 4117/1997), para la que *«una cosa son los criterios manejados por la legislación sobre el suelo para la delimitación del que resulte edificable y su aprovechamiento urbanístico y otra diferente, los que se deban tomar en consideración a los efectos de su gravamen por el Impuesto sobre Actividades Económicas»*. Se discutía en este caso si debía incluirse en el cómputo de metros cuadrados vendidos a efectos de determinar la cuota variable de la actividad de promoción de edificaciones aquellos que se correspondían con zonas ajardinadas, de esparcimiento y recreo, sosteniendo el contribuyente, frente a la tesis de la Administración que mantenía su inclusión, que en el cómputo de los metros cuadrados vendidos *«no deben quedar comprendidos los metros cuadrados de espacios libres destinados a zonas de esparcimiento, recreo y ajardinadas, en el entendimiento de que no constituyen metros edificables o a edificar porque el suelo necesario para tales fines se halla unido indisolublemente a la edificación y se corresponde con el de edificabilidad de la parcela, sin que puedan quedar integrados en esos metros cuadrados el suelo en donde no se permite o se ha agotado aquélla»*. El Tribunal, como acabamos de ver, reconoce la autonomía de la normativa del IAE en esta cuestión y desestima la pretensión del contribuyente. En la misma línea, STSJ de Castilla y León (Burgos) de 26 de marzo de 2004 (rec. núm. 759/2002, NFJ 016693).

A tenor de lo señalado en la Nota al Epígrafe 833.2 de las Tarifas, *promoción de edificaciones*, el mismo comprende «*la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas*».

La definición contenida en ambos Epígrafes guarda un cierto paralelismo, estribando la diferencia entre uno y otro en el tipo de bienes inmuebles que es objeto de la actividad económica. Mientras que el Epígrafe 833.1, *promoción de terrenos*, se refiere a inmuebles que no sustentan ningún tipo de construcción, edificación o instalación e incluye entre las operaciones contempladas todas aquellas que son propias del proceso urbanizador de tales terrenos, excluidas las de construcción, el Epígrafe 833.2, *promoción de edificaciones*, se refiere a bienes inmuebles que sustentan cualquier tipo de construcción, edificación o instalación, sea o no cubierta y tenga una o varias plantas ⁸.

Atendiendo a este criterio, varios pueden ser los supuestos que se planteen en el desarrollo de la correspondiente actividad económica, constituyendo un elemento clave a efectos de su sujeción a uno u otro Epígrafe del Grupo 833 el tipo o la naturaleza que tienen los bienes en el momento de su venta o transmisión a terceros. Así, si se adquirieron inmuebles que tenían la consideración de terrenos, se realizaron las correspondientes operaciones de urbanización y parcelación y, además, se efectuó la correspondiente construcción, transmitiéndose entonces los inmuebles a terceros, la actividad desarrollada se incardinaria en la actividad de promoción de edificaciones, sin que, por lo tanto, sea necesario que el contribuyente cause alta en el Epígrafe correspondiente a la actividad de promoción de terrenos ⁹.

Si, en el caso de adquisición de terrenos, unos son parcelados, urbanizados y edificados antes de transmitirse a terceros, mientras que otros son transmitidos sin que se lleve a cabo la edificación, es decir, que se transmiten teniendo la naturaleza de terrenos, entonces el contribuyente que desarrolle tal actividad vendrá obligado a darse de alta y tributar tanto en el Epígrafe 833.1, promoción de terrenos, como en el Epígrafe 833.2, promoción de edificaciones ¹⁰.

En cuanto a la actividad económica en cuestión, es contemplada a efectos del impuesto con un carácter bastante amplio que, como hemos apuntado anteriormente, escapa del concepto que de promotor inmobiliario y de la actividad de promoción inmobiliaria se tiene en el sector inmobiliario o urbanístico. A efectos del IAE se incluyen tanto las típicas actividades propias de lo que en sentido estricto constituye promoción inmobiliaria, tales como la adquisición, urbanización y par-

⁸ Como señala la Resolución de la DGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre (NFC 016869), «*tienen la consideración de superficies edificadas o por edificar vendidas, y por tanto, inmuebles cuya venta deberá tributar por el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", aquellas superficies que sustenten alguna edificación, construcción o instalación, sea o no cubierta y tenga una o varias plantas*».

⁹ Éste es el criterio mantenido por la DGT en la Resolución núm. 1751/2001, de 25 de septiembre (JUR 2002/120748), en relación con la consulta formulada por una empresa promotora inmobiliaria que adquiere terrenos sobre los que se edificarán las viviendas objeto de su actividad. En concreto, señala la DGT que «*la adquisición de terrenos que, una vez parcelados y urbanizados, sustentarán las edificaciones objeto de promoción por la sociedad consultante, no constituye una actividad independiente a la de promoción inmobiliaria de edificaciones, por lo que la adquisición de terrenos para tal finalidad, no dará lugar a la obligación de causar alta en otra rúbrica distinta del citado Epígrafe 833.2*».

¹⁰ En este sentido, como señala la RDGT núm. 1751/2001 (JUR 2002/120748), «*si parte o la totalidad de los terrenos adquiridos por la sociedad y parcelados o urbanizados, se destinaran a la venta como tales terrenos o parcelas, sin construir o edificar sobre los mismos, estaríamos ante una actividad de promoción inmobiliaria distinta a la de promoción de edificaciones, debiendo por tanto causar alta y tributar, además, por el Epígrafe 833.1 "Promoción de terrenos"*».

celación de terrenos para su venta, o la adquisición y construcción propia o por medio de terceros de edificaciones para su venta, como las simples operaciones de compra y venta de terrenos o de edificaciones sin que medie actividad alguna de carácter urbanístico sobre los terrenos o actividad de construcción sobre las edificaciones ¹¹.

Con lo cual integra la actividad de promoción de edificaciones a efectos del impuesto no sólo la primera transmisión de edificaciones de nueva construcción, sino también las segundas o ulteriores transmisiones de inmuebles ¹².

Algún Tribunal de Justicia ha mantenido, en estos casos en los que únicamente se produce la compra y venta de edificaciones, sin mediar actividad alguna de construcción bien directamente bien por medio de terceros, que tal actividad no constituye en sí la actividad de promoción de edificaciones definida en el Epígrafe 833.2, pero debe asimilarse a la misma a efectos de su sujeción al IAE en virtud de lo dispuesto en la Regla 8.ª de la Instrucción, por no estar la misma especificada en las Tarifas del impuesto y ser la de promoción de edificaciones la actividad a la que más se asemeja ¹³.

Dada la definición que los respectivos epígrafes del Grupo 833 ofrecen de las actividades que integran la promoción inmobiliaria, en la que se incluye todo un elenco de actuaciones que van

¹¹ Esta amplitud en la configuración de la actividad de promoción inmobiliaria ha generado bastante conflictividad entre la Administración y los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos no desarrollaban ninguna actuación de las que podrían caracterizarse como definitorias de la promoción inmobiliaria en sentido estricto, destacadamente, la actividad de construcción de las edificaciones. Así, por ejemplo, en la Resolución de la DGT núm. 857/2001, de 3 de mayo (NFC 019757), la Administración sienta el criterio de que constituye actividad de promoción inmobiliaria la desarrollada por una entidad cuya actividad consiste en la venta de los inmuebles adquiridos, generalmente, en virtud de incumplimiento contractual por impago de créditos hipotecarios de los clientes. Criterio este que, respecto a esta misma actividad, se ha visto confirmado, entre otras, por la STSJ de Andalucía (Sevilla), de 22 de mayo de 2002 (rec. 51/2001, NFJ 013500) y por la STSJ de Asturias de 17 de diciembre de 2003 (rec. 256/2000, NFJ 016201). Asimismo, en la STSJ de Asturias de 5 de noviembre de 2004 (rec. 1795/1999), se considera sujeta al IAE por el Epígrafe 833.2, correspondiente a la promoción de edificaciones, la venta efectuada por el contribuyente de dos viviendas con plaza de garaje. Igualmente, en la STSJ de Asturias de 24 de enero de 2005 (rec. 1645/1999, NFJ 019971), se considera promoción inmobiliaria la venta de un piso, una plaza de garaje y una nave industrial o, en la STSJ de Asturias de 24 de febrero de 2005 (rec. 1647/1999), se considera promoción inmobiliaria la venta de dos naves industriales. En todos estos casos el argumento fundamental sobre el que ha pivotado la calificación de la actividad como de promoción inmobiliaria a efectos del IAE estriba en que la Nota común 3.ª al Grupo 833 excluye del mismo la actividad de construcción, que deberá tributar, cuando se produzca, según lo dispuesto en el grupo y epígrafe correspondiente de la División 5.ª.

¹² Señala, en este sentido, la contestación de la DGT de 17 de diciembre de 2003 a la consulta núm. 2335-03 (NFC 019668), que *«la compra de viviendas con el fin de venderlas, tanto si se encuentran en estado ruinoso y necesitan rehabilitación, como si son susceptibles de venta en el mismo estado en que se adquieren, es una actividad propia del Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", ya que la nota al mismo dispone que comprende "la compra o venta de edificaciones", sin especificar el estado de conservación de éstas o limitar su condición a que sean nuevas»*.

¹³ La STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 15 de diciembre de 2003 (rec. 1338/1998), respecto a un supuesto en el que la actividad desarrollada por el contribuyente ha consistido en la adquisición de un inmueble, la división horizontal del mismo y la posterior venta de los pisos y locales, sin que haya mediado actividad de construcción alguna ni por sí ni por medio de tercero, ha llegado a la conclusión de que tal actividad debe tributar por el Epígrafe 833.2, promoción de edificaciones, tanto por la cuota fija como por la variable, pero no porque tal actividad sea calificada como de promoción de edificaciones de acuerdo con la definición que de la misma efectúa el mencionado epígrafe, sino en virtud de lo dispuesto en la Regla 8.ª de la Instrucción aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, que ordena clasificar las actividades que no tienen un epígrafe específico en las Tarifas en el que más se les asemeje. Como señala el Tribunal, *«si se entiende, como la recurrente, que la actividad de compraventa de inmuebles no tiene un epígrafe específico, se ha de clasificar en el que más se asemeje, que es sin duda el de "promoción de edificaciones", y, por tanto, con arreglo a la regla 8.ª de la Instrucción, antes citada, la recurrente tiene que tributar por la cuota correspondiente a ese epígrafe»*.

desde la adquisición de terrenos o edificaciones hasta la enajenación de tales inmuebles, pasando, para el caso de la promoción de terrenos, por las actuaciones de urbanización y parcelación, etc., cabe plantearse desde cuándo se entiende iniciada la correspondiente actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE. La Dirección General de Tributos (DGT) ha puesto el acento en una de las notas definitorias de la actividad de promoción inmobiliaria, cual es la finalidad de venta de los bienes inmuebles objeto de la misma, estableciendo el criterio de que el momento de inicio de la actividad de promoción inmobiliaria se produce desde el momento en el que el sujeto pasivo realice cualquier gestión o actuación dirigida a la venta de los terrenos o edificaciones, viniendo, por tanto, desde ese momento obligado a darse de alta en la matrícula del impuesto por la actividad en cuestión y a tributar por la misma, con independencia de que se hayan efectuado ventas o no ¹⁴.

A tal efecto, la DGT ha puntualizado que la expresión «gestiones para la venta» debe entenderse en su sentido usual, como cualquier gestión o actuación cuya finalidad sea la de ofrecer, promover y conseguir la venta de los terrenos o edificaciones ¹⁵.

En cuanto al momento de cese en el ejercicio de la actividad, el mismo se producirá cuando se produzca de forma efectiva el cese de las gestiones para la venta de los inmuebles ¹⁶.

3. La delimitación de la actividad de promoción inmobiliaria respecto a otras actividades diferenciadas y supuestos de no sujeción en el IAE.

3.1. La actividad de promoción inmobiliaria y la actividad de construcción.

Consecuente con esa concepción amplia de la actividad de promoción inmobiliaria, a la que nos hemos referido, la Nota Común 3.^a al Grupo 833 de las Tarifas del impuesto señala que *«las cuotas de este Grupo son independientes de las que puedan corresponder por la actividad de*

¹⁴ Ilustrativa, en este sentido, resulta la contestación de la DGT de 3 de julio de 2002 a la consulta núm. 1019-02, en la que señala este centro directivo que *«desde el punto de vista del Impuesto sobre Actividades Económicas, los titulares de las actividades de promoción de terrenos o edificaciones inician la actividad (y por tanto, nace la obligación de darse de alta en la matrícula por el Epígrafe 833.1 o 833.2), desde el momento en que realicen cualquier gestión o actuación dirigida a la venta de terrenos o edificaciones, con independencia de que dichas ventas lleguen a producirse o no (de no haber ventas tributaria sólo por la parte fija de la cuota del epígrafe correspondiente, pero debe seguir matriculado en el mismo mientras realice dichas gestiones o actuaciones para la venta), y con independencia de cuándo se lleven a cabo, efectivamente, las obras de urbanización o construcción, de cuándo se adquieran los terrenos, de cuándo se encargue la redacción del proyecto arquitectónico o se vise éste, y de cuándo se solicite la licencia de obras».*

¹⁵ Como señala la contestación de la DGT de 3 de julio de 2002 a la consulta núm. 1019-02, *«la expresión "gestiones para la venta" empleada en esta y anteriores contestaciones a consultas relativas a la actividad de promoción inmobiliaria, debe entenderse en su sentido normal o usual, es decir, cualesquiera actuaciones o gestiones, sean del tipo que sean (anuncios, carteles, oficinas de información, oficinas de venta, etc.) cuya finalidad última sea, precisamente, ofrecer, promover y conseguir la venta de los terrenos o de las edificaciones».*

¹⁶ Establece, en este sentido, la contestación de la DGT de 28 de noviembre de 2001 a la consulta núm. 2105-01 (NFC 017673), que *«la sociedad titular de la actividad promotora de edificaciones deberá causar baja en la matrícula por el Epígrafe 833.2 en el plazo de un mes desde que cesen, efectivamente, las gestiones para la venta, en aplicación de lo dispuesto en la Nota Común 1.^a al Grupo 833 de la Sección Primera de las Tarifas, y el artículo 7 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto».*

construcción». En esta disposición se ha apoyado la doctrina administrativa y la jurisprudencia para afirmar que a la actividad de promoción inmobiliaria no es inherente en el ámbito del IAE la actividad de construcción y, en consecuencia, para sujetar a gravamen por el correspondiente Epígrafe del Grupo 833 de las Tarifas la mera compra y venta de terrenos y edificaciones ¹⁷.

Por ello, cuando a la actividad de compra y venta de terrenos y edificaciones vaya asociada efectivamente una actividad de construcción, el sujeto que desarrolle tal actividad, además de darse de alta y tributar por el correspondiente Epígrafe del Grupo 833, promoción inmobiliaria, tendrá también que darse de alta y tributar por el Epígrafe en el que encaje la actividad de construcción que se vaya a desarrollar de los previstos en la División 5.^a de la Sección 1.^a de las Tarifas del impuesto ¹⁸.

Ello, como ha destacado la Resolución de la DGT núm. 1751/2001, de 25 de septiembre, siempre que el contribuyente ejecute directamente las obras de construcción, *«bien con sus propios medios o bien subcontratando su ejecución material con terceros, pero dirigiendo y ejecutando la dirección técnica de tales obras»*. Si el contribuyente encarga a terceros la construcción de las edificaciones y obras, sin llevar a cabo su dirección técnica, entonces no vendrá obligado a darse de alta en el Epígrafe correspondiente de la División 5.^a y tributará sólo por la correspondiente actividad de promoción inmobiliaria ¹⁹.

En consecuencia, para calificar la actividad de compra y venta de terrenos y edificaciones como actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE basta, en primer lugar, con que tal actividad reúna las características propias que permiten su calificación como actividad económica, de acuerdo con la definición que de la actividad económica gravada ofrece el artículo 79 del TRLRHL ²⁰. En segundo lugar, como especifican las Notas correspondientes de los respectivos Epígrafes del Grupo 833, con que tal actividad se desarrolle en nombre y por cuenta propia y con que el fin de la misma sea la de vender los terrenos y edificaciones.

¹⁷ Resulta paradigmática, a tal efecto, la STSJ de Asturias de 17 de diciembre de 2003 (rec. 256/2000, NFJ 016201), cuando, interpretando la Nota al Epígrafe 833.2 de las Tarifas, señala que la actividad de la recurrente consistente en la compra y venta de inmuebles tiene cabida en la actividad de promoción inmobiliaria *«sin que le sea inherente la actividad constructora ni se asocie a ella en la definición de la nota como sostiene la parte recurrente»*.

¹⁸ Como ha señalado la RDGT núm. 981/2001, de 24 de mayo (JUR 2002/90803), respecto a un contribuyente que pretende promover la edificación en un solar de su propiedad de varias viviendas para su posterior venta a terceros, *«si el titular del solar construye por cuenta propia, bajo sus especificaciones y dirección técnica, las viviendas, tanto directamente como por medio de terceros, estará obligado a darse de alta y tributar, independientemente de la tributación que le corresponda por la promoción inmobiliaria, por el Epígrafe 501.3, "Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general" (si el presupuesto de la obra no supera los 6 millones de pesetas ni la superficie en obra nueva o de ampliación no excede de 600 metros cuadrados), o bien por el Epígrafe 501.1, "Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones" (si el presupuesto o superficie en metros cuadrados en obra nueva o de ampliación excede los límites anteriores)»*. En el mismo sentido, respecto a la actividad de compra, rehabilitación y posterior venta de inmuebles, la RDGT núm. 1083/2002, de 16 de julio (NFC 016555).

¹⁹ Como señala la RDGT núm. 1751/2001, de 25 de septiembre (JUR 2002/120748), *«si la empresa encarga a terceros la construcción de las edificaciones y obras, sin realizar su dirección técnica, y limitándose a realizar la actividad de promoción o venta de inmuebles, no se ejerce la actividad de construcción y, por tanto, no se deberá causar alta en ninguna de las rúbricas de la División 5 de la Sección Primera»*.

²⁰ Sobre las notas características de la definición legal de actividad económica en el ámbito del IAE, *vid.*, ANÍBARRO PÉREZ, S., *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, págs. 19 y ss.

3.2. La actividad de promoción inmobiliaria y las actividades de intermediación inmobiliaria.

La nota caracterizadora de que la actividad se desarrolle en nombre y por cuenta propia permite diferenciar en el ámbito del impuesto las actividades de promoción inmobiliaria de otro tipo de actividades relativas a la propiedad inmobiliaria, en concreto, de las actividades contempladas en el Grupo 834, «servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial». En este Grupo se contempla toda una serie de actividades de intermediación en la compra, venta, arrendamiento y construcción de inmuebles o partes de inmuebles, no asumiendo el titular de tales actividades riesgos propios y operando por cuenta de terceros ²¹.

3.3. La actividad de promoción inmobiliaria y los supuestos de compraventa de inmuebles no sujetos al IAE.

3.3.1. La compraventa de inmuebles entre particulares.

La finalidad de venta de los terrenos y edificaciones caracterizadora de la actividad de promoción inmobiliaria en el ámbito del IAE se revela de una gran importancia, dada la amplitud de la definición de tal actividad acogida por la normativa del impuesto, para la exclusión del ámbito de aplicación del mismo de las compraventas de inmuebles y terrenos que se efectúen, por ejemplo, entre particulares. Normalmente, en el tráfico civil de bienes inmuebles faltará esta finalidad de adquisición de dichos inmuebles para su posterior venta que es caracterizadora de la actividad de promoción inmobiliaria, dado que los inmuebles habrán sido adquiridos para otras finalidades inmediatas, destacadamente, para el uso y disfrute de sus titulares. En definitiva, esta nota caracterizadora de la actividad pone el acento en el hecho de que la compraventa de terrenos e inmuebles constituya el objeto de la actividad económica. Cabe destacar que, a este respecto, en el ámbito del IAE no se exige para la calificación de tal actividad como una actividad económica los requisitos que, por ejemplo, se establecen en el ámbito del IRPF a tal fin ²².

Ello no obstante, cuando un particular propietario de un terreno decida llevar a cabo la promoción de una edificación con el propósito de venderla, desarrollando las actividades de cons-

²¹ Señala la RDGT núm. 857/2001, de 3 de mayo (NFC 019757), que «la diferencia entre el Epígrafe 833.2 y el Grupo 834, anteriormente descritos, estriba en que la actividad clasificada en el primero es una actividad de compra o venta de edificaciones que se lleva a cabo en nombre y por cuenta propia. Sin embargo, las actividades clasificadas en el Grupo 834 son meras actividades de intermediación, donde el sujeto pasivo no asume los riesgos de la operación y no actúa por cuenta propia sino de terceros.»

²² El artículo 25.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece como requisitos para que el arrendamiento o la compraventa de bienes inmuebles se consideren realizados como actividad económica en el ámbito del impuesto, en primer lugar, que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad y, en segundo lugar, que para la ordenación de tal actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Estos requisitos, como hemos señalado, operan en el ámbito del IRPF, pero no son extrapolables al ámbito del IAE a efectos de calificación de la actividad de compraventa de inmuebles como una actividad económica. En este sentido, en relación con la actividad de arrendamiento de inmuebles, STSJ de Cataluña de 28 de febrero de 2001 (JUR 2001/169692).

trucción directamente o por medio de terceros, está claro que, atendiendo a la finalidad ínsita en tal actividad, el particular se convierte en sujeto pasivo del impuesto respecto a la actividad de promoción inmobiliaria. Sin embargo, tratándose de una persona física, al mismo le alcanzará la exención subjetiva establecida en el impuesto para las personas físicas por lo que, finalmente, quedará exonerado del pago del tributo.

3.3.2. La venta de inmuebles de uso particular o privado del empresario.

Mayores problemas puede plantear la delimitación de la actividad de promoción inmobiliaria cuando las personas que adquieren y transmiten esos inmuebles tienen la condición de empresarios y profesionales. También en este caso la finalidad de adquirir los terrenos y edificaciones para su posterior venta se erige en una nota esencial para la subsunción de la venta de inmuebles en el presupuesto de hecho de la actividad de promoción inmobiliaria a efectos del IAE.

A estos efectos, resulta clarificador el supuesto de no sujeción al impuesto contemplado en el artículo 81.1 del TRLRHL, cuando señala que no constituye hecho imponible del mismo la enajenación de bienes integrados en el activo fijo de las empresas que hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse, y la venta de bienes de uso particular y privado del vendedor siempre que los hubiese utilizado durante igual periodo de tiempo ²³. Cuando los bienes inmuebles transmitidos hayan sido de uso privado y particular del empresario o comerciante no plantea especiales problemas su no inclusión en el ámbito de la actividad de promoción inmobiliaria, pues, a estos efectos, el supuesto se equipara al tráfico de este tipo de bienes entre particulares, si bien, para el caso de que el transmitente tenga esa condición de empresario o comerciante, la norma de no sujeción establece una utilización privada del bien, al menos, con más de dos años de antelación a la fecha de la transmisión ²⁴.

3.3.3. La venta de inmuebles que hayan formado parte del activo fijo empresarial.

Mayores dificultades puede plantear el primero de esos supuestos de no sujeción, es decir, el relativo a la venta de inmuebles que hayan formado parte del activo fijo empresarial. En este caso, para que concurra el supuesto de no sujeción es necesario que tales bienes hayan figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de su transmisión ²⁵. La DGT ha establecido, al respecto, que *«teniendo en cuenta la condición que para*

²³ Sobre el alcance de estos supuestos de no sujeción nos remitimos a lo que hemos expuesto en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en D. MARÍN-BARNUEVO (Coordinador), *Los Tributos Locales*, Civitas, Madrid, 2005, págs. 196 y ss.

²⁴ Para RUBIO DE URQUÍA, J.I., *El Impuesto sobre Actividades Económicas*, Publicaciones Abellá, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 2.ª edición, Madrid, 1993, pág. 68, con este precepto la ley pretende evitar que queden fuera de gravamen las actividades auténticas de venta de bienes usados.

²⁵ Como señala la STSJ de Andalucía de 24 de noviembre de 2003 (NFJ 016986), *«el plazo de dos años de permanencia en el inmovilizado empresarial, se convierte en garantía de que la venta de tales activos no constituye una operación habitual de su actividad económica y, por lo mismo, no debe quedar sujeta a gravamen»*.

las empresas constructoras y promotoras tienen los inmuebles o edificios objeto de su actividad, dependerá de la verdadera naturaleza patrimonial de los inmuebles enajenados el hecho de que su enajenación esté o no sujeta al Impuesto, siendo requisitos imprescindibles para su no sujeción el que tengan, objetivamente, consideración de activo fijo, y que hayan estado correctamente contabilizados como tales, según las normas y planes de contabilidad aprobados para los distintos sectores económicos, durante los dos años anteriores a la fecha de venta»²⁶.

Especialmente significativo resulta, a estos efectos, el supuesto en el que la empresa adquiere inmuebles que afecta a la actividad de arrendamiento, dándose de alta y tributando en las Tarifas del impuesto por tal actividad, pero una vez transcurridos más de dos años desde que tales inmuebles quedaron debidamente inventariados y contabilizados como activo fijo material de la empresa, ésta procede a su venta. El criterio de la DGT expresado, por ejemplo, en la Resolución núm. 1894/2003, de 13 de noviembre (NFC 018851), es que *«una empresa matriculada en las rúbricas de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas que clasifiquen la actividad de alquiler de bienes inmuebles, no deberá darse de alta en el Grupo 833 "promoción inmobiliaria" de la Sección Primera por la enajenación de inmuebles que hubieran estado integrados en su activo fijo y hubieran figurado debidamente inventariados como tal inmovilizado con más de dos años de antelación a la fecha de transmitirse»²⁷.*

Este criterio ha sido también mantenido ya por algún órgano jurisdiccional, como es el caso del Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 3 de Sevilla en la Sentencia de 7 de diciembre de 2000, dictada respecto a la venta de los inmuebles sitos en la llamada «Ciudad Expo 92» en el municipio sevillano de Mairena del Aljarafe, que fueron transmitidos tras haber estado destinados a la actividad de arrendamiento durante más de dos años²⁸.

El artículo 81.1 del TRLRHL, por lo que se refiere a la venta de inmuebles que hayan formado parte del activo fijo material de la empresa durante más de dos años de antelación a la fecha de la transmisión, especialmente en el supuesto en que tales inmuebles se han dedicado durante ese tiempo a la actividad de arrendamiento, puede abrir ciertas posibilidades a la planificación fiscal en busca de la elusión del pago del impuesto por la actividad de promoción inmobiliaria. Por ello, se hace necesaria una interpretación del supuesto de no sujeción aplicado a este tipo de supuestos

²⁶ RDGT núm. 1357/2004, de 28 de junio (NFC 019685). La consulta a este centro directivo se había formulado en relación con la transmisión de un inmueble efectuada por una sociedad dedicada a la promoción y venta de edificaciones cuyo título de adquisición por la sociedad fue en concepto de aportación no dineraria de un socio.

²⁷ En esta RDGT núm. 1894/2003, de 13 de noviembre (NFC 018851), este centro directivo se manifiesta sobre la cuestión de si está sujeta al IAE la enajenación de bienes inmuebles integrados en el activo fijo de una empresa arrendadora de inmuebles.

²⁸ Los inmuebles de «Ciudad Expo 92» fueron construidos para que albergaran en régimen de alquiler a los participantes en la Exposición Universal de Sevilla de 1992. Concluida ésta, como se desprende de la SJCA de Andalucía, Sevilla (Núm. 3), de 7 de diciembre de 2000 (JUR 2001/71420), la empresa titular de los mismos los destinó durante una serie de años al alquiler de viviendas y conforme a esta calificación tal entidad estuvo satisfaciendo el IAE correspondiente. Posteriormente, cuando estos inmuebles son transmitidos, la Inspección tributaria del Ayuntamiento de Mairena entiende que se ha producido el hecho imponible del IAE por la actividad de promoción inmobiliaria, pero el Juzgado Contencioso-Administrativo Núm. 3 de Sevilla da la razón en este punto a la empresa recurrente, al entender que concurre el supuesto de no sujeción contemplado actualmente en el artículo 81.1 del TRLRHL.

que trascienda el sentido literal de la norma y que, atendiendo a un sentido finalista de la misma, contemple en su integridad el conjunto de operaciones desarrolladas por el contribuyente a fin de posibilitar su correcta calificación y tributación en el IAE.

Destinar una serie de inmuebles que han sido adquiridos a la actividad de alquiler durante un plazo que apenas supere los dos años y proceder a su venta inmediatamente después o, más aún, promover la construcción de una serie de inmuebles y destinarlos a la actividad de alquiler durante ese plazo antes de proceder a su venta, atendiendo a una interpretación literal del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 81.1 del TRLRHL puede conducir, visto, además, el criterio mantenido por la DGT al respecto, a la conclusión de que tales operaciones de venta no están sujetas al IAE, debiendo tributar el titular de tales inmuebles exclusivamente por la actividad de arrendamiento de los mismos durante el tiempo en el que la misma se haya desarrollado.

Sin embargo, ello puede estar escondiendo la verdadera naturaleza de las operaciones proyectadas y realizadas por el sujeto. Desde esta perspectiva, en muchos casos lo que sucede es que se produce un cambio de actividad económica, que pasa de ser de arrendamiento a ser de promoción o venta de inmuebles, estando ambas actividades desde su inicio estrechamente relacionadas y siendo ejercidas cada una de ellas como una auténtica actividad económica. En aquellos supuestos relacionados con el alquiler y posterior venta de inmuebles en que tal circunstancia se aprecie, entendemos que no resulta aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 81.1 del TRLRHL, pues otra cosa atentaría contra la finalidad propia perseguida por este precepto, integrando cada una de esas actividades el hecho imponible del IAE en el momento temporal en que son realizadas.

3.4. La promoción inmobiliaria para el autoconsumo de los bienes inmuebles como supuesto no sujeto al impuesto.

La nota definitoria de la actividad de promoción inmobiliaria de que los terrenos y edificaciones se adquieran con la finalidad de venderlos, excluye de la tributación por esta actividad los casos de autoconsumo, por ejemplo, en el supuesto de que un determinado sujeto lleve a cabo la promoción de terrenos o de edificaciones para destinarlos a sí mismo, lo cual puede ser muy significativo cuando la actividad económica desarrollada por ese sujeto sea la de arrendamiento de estos bienes inmuebles. En este sentido, ha señalado la Resolución de la DGT núm. 1894/2003, de 13 de noviembre (NFC 018851), respecto a la actividad de una empresa arrendadora de inmuebles, que *«la promoción de edificaciones, siempre y cuando se realicen para sí misma, es decir, para destinarlas a alquiler, no constituye la realización del hecho imponible, ya que aunque supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, la finalidad no es la de producir o distribuir bienes o servicios»*.

Hay que tener en cuenta que el tratamiento del autoconsumo de los bienes inmuebles objeto de promoción inmobiliaria es distinto en otros impuestos del sistema. Así, por ejemplo, respecto al supuesto en el que una persona física en el desarrollo de la actividad de promoción inmobiliaria edifica sobre unos terrenos que le pertenecían una vivienda que en vez de venderla a terceros es adjudicada al propio sujeto que ha promovido su edificación, la Resolución de la DGT núm. 81/2004, de

29 de enero de 2004 (NFC 019040), ha considerado que tal actividad genera un rendimiento sujeto al IRPF e, igualmente, que tal autoconsumo está sujeto al IVA ²⁹.

3.5. Los supuestos de traslación o especificación del dominio de los inmuebles en los que no se produce una venta ni otro supuesto equiparable.

La finalidad de intervenir en la producción y distribución de los inmuebles objeto de la promoción de terrenos o edificaciones constituye la auténtica nota configuradora de la actividad de promoción inmobiliaria, como hemos señalado. Por ello, en la realidad socio-económica se plantean con relativa frecuencia supuestos que pueden suscitar algún tipo de duda respecto a su clasificación como promoción inmobiliaria en el ámbito del IAE. Nos referimos a casos en los que se produce una traslación del dominio o una especificación del mismo, pero en los que falta cualquier finalidad de enajenación de tales bienes en cuanto ejercicio de una actividad económica. Es el caso, por ejemplo, de que se produzca la traslación del dominio sobre los bienes inmuebles en virtud de un expediente de expropiación forzosa o el caso de disolución de una comunidad de bienes con atribución a los comuneros de la parte que sobre los mismos les corresponda. La Administración ha mantenido el criterio de que tales enajenaciones no incorporan la finalidad intrínseca a toda actividad económica de producción o distribución de bienes, sino que obedecen a otro tipo de causas o finalidades, por lo que no las ha considerado sujetas al IAE. No obstante, la Administración ha advertido también, en el caso de disolución de comunidades de bienes, de la posible finalidad de promoción inmobiliaria que puede esconderse bajo tal disolución con adjudicación de los inmuebles de la comunidad a los comuneros, señalando que, en ese caso, lógicamente, tal operación constituye una actividad económica de promoción inmobiliaria sujeta al impuesto ³⁰.

Más dificultades de calificación de la actividad como de promoción inmobiliaria plantea el supuesto en el que la transmisión de los inmuebles se efectúa en virtud de subasta pública tras el

²⁹ En la RDGT núm. 81/2004, de 29 de enero de 2004 (NFC 019040), se plantea la cuestión del tratamiento que merece en el IRPF y en el IVA la adjudicación al propio consultante de una vivienda unifamiliar edificada en el desarrollo de la actividad de promoción inmobiliaria de viviendas sobre unos terrenos que le pertenecían con anterioridad al inicio de su actividad. El criterio de la DGT es que tal autoconsumo genera un rendimiento de la actividad económica en el IRPF y que, al efecto, *«el consultante se imputará como rendimiento íntegro de la actividad desarrollada el valor normal en el mercado de la vivienda que se adjudica a sí mismo, incluyendo la parte correspondiente al terreno»*. Igualmente, considera este centro directivo que tal autoconsumo está sujeto al IVA, asimilando la adjudicación al propio sujeto realizador de la actividad con un supuesto de entrega de bienes. Una glosa sobre esta Resolución puede verse en CALVO VÉRGEZ, J., «Autoadjudicación efectuada por un promotor de una vivienda edificada sobre unos terrenos que le pertenecían con anterioridad al inicio de su actividad: su tratamiento en IRPF e IVA», *JT*, tomo III/2004, págs. 290 y ss.

³⁰ En este sentido, señala la contestación de la DGCHT de 4 de marzo de 1998 a la consulta núm. 2259 que *«es irrelevante para que una actividad se califique de económica el que entre sus fines no se encuentre el ánimo de lucro, bastando que, aun sin dicho propósito, se trate de intervenir en la producción o distribución antecitada para que nos hallemos ante una actividad económica y, por ende, susceptible de ser considerada, en lo que a su ejercicio se refiere, como generadora del hecho imponible del impuesto; a contrario sentido, no tendría la consideración de económica la actividad descrita si la transmisión de los inmuebles a terceros se hubiese realizado por motivos totalmente ajenos a la repetida intervención en la producción o distribución de bienes y servicios como ocurre en el caso de las expropiaciones forzosas o de las disoluciones de sociedades o comunidades de propietarios cuando, en este último supuesto, la propiedad de los inmuebles de las mismas se transfiera a sus socios o comuneros, a menos, claro está, que tales disoluciones se provocasen deliberadamente con el propósito de realizar dichas transferencias pues en ese caso estaríamos ante una promoción inmobiliaria encubierta y, consiguientemente, sujeta a tributación»*.

correspondiente procedimiento de ejecución hipotecaria. El criterio mantenido por algún Tribunal de Justicia es que tales adjudicaciones de inmuebles en virtud de subasta pública no se realizan en el ejercicio de la actividad económica y, por lo tanto, no están sujetas al impuesto ³¹. La cuestión no es sencilla, habida cuenta de que cabría interpretar que la actividad económica de un promotor inmobiliario está integrada tanto por la típica venta voluntaria de inmuebles para obtener la rentabilidad propia de tal negocio, como por la venta forzosa derivada de la necesidad de atender las deudas generadas en dicha actividad ³².

4. Supuestos asimilados a la promoción inmobiliaria especificada en el Grupo 833 de las Tarifas: la promoción para la adjudicación posterior de los inmuebles.

La apreciación de este requisito de que los bienes inmuebles objeto de la actividad de promoción inmobiliaria sean destinados a su venta y, consecuentemente, la determinación de la cuota variable de licencia correspondiente a esta actividad en función de los metros cuadrados vendidos o enajenados, ha planteado numerosas dudas sobre la sujeción al IAE y la tributación en dicho impuesto respecto a supuestos en los que se lleva a cabo una actividad de promoción de edificaciones pero no con la finalidad de vender los bienes inmuebles objeto de tal actividad, sino con la finalidad de adjudicar los mismos, una vez construidos, a determinados sujetos. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el caso de una comunidad de bienes constituida para la promoción de viviendas que una vez construidas son adjudicadas a cada uno de los comuneros, o en el caso de una sociedad cooperativa promotora de viviendas que adjudica a sus socios las viviendas una vez construidas, o en el caso de una Agrupación de Interés Económico que lleva a cabo la promoción de edificaciones que, una vez construidas, son adjudicadas a los empresarios integrantes de la Agrupación.

La cuestión que se ha suscitado ha sido, en primer lugar, la sujeción misma de tal actividad al Epígrafe correspondiente del Grupo 833, promoción inmobiliaria, y, en segundo lugar, de considerarse tal actividad sujeta, si la misma ha de tributar por la cuota variable de licencia. Dicha cuestión viene suscitada porque, como hemos dicho, respecto a la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por determinado tipo de entidades no se produce una venta de los terrenos o edificaciones que constituye el objeto de tal actividad, sino una adjudicación de tales bienes a los socios, comuneros o partícipes de dichas entidades. Lo cual hace plantearse a la vista de la definición de la actividad de promoción de terrenos y promoción de edificaciones que efectúa la respectiva Nota a los Epígrafes 833.1 y 833.2 que exige la venta de tales bienes si, realmente, ante la ausencia de tal

³¹ Señala, en esta línea, la STSJ de Asturias de 20 de abril de 2001 (rec. 2311/1997, NFJ 011608), respecto a un supuesto de transmisión de edificación por subasta pública seguida en procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria que *«no toda enajenación de bienes está sujeta al IAE, sino tan sólo aquella que va dirigida al ejercicio de una actividad económica que no puede predicarse que concurra cuando los actos de su desarrollo vienen impuestos por su adjudicación en subasta pública acordada en el procedimiento extrajudicial de ejecución hipotecaria promovido por la entidad adjudicataria, la Caja de Ahorros de Asturias, contra la recurrente ejecutada por impago de un préstamo hipotecario lo que rompe el ejercicio de la actividad económica ante la falta de voluntad en su ejercicio»*.

³² Argumentos en este sentido para sostener que la venta de inmuebles por subasta judicial está sujeta al IVA esgrime, por ejemplo, la STSJ de Baleares de 2 de julio de 1999. Sobre esta problemática a efectos de la sujeción de este tipo de transmisiones al IVA o al ITP, *vid.*, GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La sujeción al IVA o al ITP de la transmisión de bienes inmuebles en subasta judicial», *El Derecho. Diario de jurisprudencia*, núm. 1420, de 11 de julio de 2001, págs. 1 y ss.

venta, dichas entidades están sujetas al IAE por tal actividad de promoción inmobiliaria y, en caso de estarlo, si han de satisfacer la cuota variable de licencia ³³.

La DGT, una vez constatada la existencia a efectos tributarios de una personificación jurídica propia y diferenciada de la de sus socios, partícipes o comuneros en tales entidades y que en la actividad desarrollada por las mismas concurren las notas comunes a la actividad económica gravada en el IAE, es decir, que existe una ordenación por cuenta propia de los factores de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes, así como que tal actividad, por su objeto, constituye promoción inmobiliaria, se enfrenta al escollo fundamental de que los inmuebles no son objeto de venta, para concluir que la actividad desarrollada por estas entidades no se corresponde exactamente con las actividades de promoción inmobiliaria definidas en los correspondientes Epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas ³⁴.

A partir de ahí, no obstante, como se ha determinado que dicha actividad, aún no especificada en las Tarifas, constituye sustancialmente una actividad de promoción inmobiliaria, se sujeta a gravamen en virtud de lo dispuesto en la Regla 8.^a de la Instrucción aprobada junto con las Tarifas por Real Decreto Legislativo 1175/1990. De acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo de esta Regla 8.^a, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta, lo cual conduce a la DGT a establecer la sujeción de la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por este tipo de entidades a los correspondientes epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas y a exigir la tributación de las mismas de acuerdo con lo dispuesto en dichos epígrafes ³⁵.

³³ Así, en la RDGT núm. 1132/2002, de 25 de julio (JUR 2002/257515), una Agrupación de Interés Económico de empresarios autopromotores en régimen de propiedad horizontal de edificaciones destinadas a complejo industrial plantea la cuestión de si está sujeta al IAE tal promoción de edificaciones si, una vez construidas, no serán objeto de venta, sino que serán adjudicadas a los empresarios integrantes de la Agrupación y, en caso de estar sujeta tal actividad al IAE, si la misma ha de tributar por la cuota variable del Epígrafe 833.2 de las Tarifas. En la RDGT núm. 1539/2002, de 11 de octubre (NFC 016909), se plantea la cuestión de si está sujeta al Epígrafe 833.1 de las Tarifas del IAE el Agente Urbanizador adjudicatario que ejecute un Programa de Actuación Urbanística al amparo de la Ley 6/1994 de la Comunidad Valenciana, Reguladora de la Actividad Urbanística. En la RDGT núm. 919/2004, de 5 de abril, se plantea, igualmente, la cuestión de la sujeción y tributación en el IAE de la actividad desarrollada por una comunidad de bienes constituida para la promoción de viviendas para su posterior adjudicación a cada uno de los comuneros y, en fin, en la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2003 (rec. 1887/2001), se discute esa misma cuestión en relación con una sociedad cooperativa promotora de viviendas.

³⁴ Para PUEYO MASÓ, J.A., «La fiscalidad de las comunidades de autopromotores». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. núm. 229, 2002, pág. 100, la comunidad será sujeto pasivo del impuesto sólo cuando una voluntad propia y autonomía de la misma, distinta de la de todos los comuneros que la componen, sea la que ejerce la actividad ordenando los factores de producción con ánimo de intervenir en el tráfico con terceros.

³⁵ Así, por ejemplo, en el caso de la comunidad de bienes constituida para la promoción de viviendas para su posterior adjudicación a cada uno de los comuneros, señala la RDGT núm. 919/2004, de 5 de abril (JUR 2004/158944), que «la actividad realizada por la comunidad de bienes consiste en la edificación de viviendas, para una vez finalizadas las obras adjudicar a cada propietario o comunero su correspondiente vivienda. Dicha actividad reviste todas las características que permiten definirla como promoción inmobiliaria, si bien no tiene por fin la posterior venta de los inmuebles sino su adjudicación a los distintos comuneros que componen la comunidad de bienes. (...). Dicha actividad no se encuentra clasificada expresamente en las Tarifas del Impuesto, ya que la rúbrica del Grupo 833 de la Sección Primera "Promoción inmobiliaria" se refiere a aquellos casos en que las edificaciones objeto de promoción se vendan a terceros. Por tanto, procederá su clasificación provisional, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 2.º de la Regla 8.ª de la Instrucción, en la rúbrica correspondiente a la actividad que más se asemeje, que no es otra que el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones"». Con lo cual, concluye la DGT, «el sujeto pasivo, esto es, la comunidad de bienes, vendrá obligada a cursar el alta correspondiente a dicho Epígrafe 833.2, satisfaciendo, mientras ejerce

El TEAC ha venido también a mantener la sujeción de la actividad desarrollada por tales entidades al correspondiente epígrafe del Grupo 833 de las Tarifas, promoción inmobiliaria, pues por su naturaleza tal es la actividad que desarrollan, estableciendo, a estos efectos, al amparo de la Regla 8.^a de la Instrucción, una semejanza entre los términos de *venta* y de *adjudicación* de terrenos y edificaciones, que conduce a una categoría superior de *enajenación*. Para el TEAC, el régimen de tributación a través de una cuota fija y de una cuota variable es unitario y se corresponde con los dos parámetros aplicables para la determinación de la cuota de licencia previstos por el correspondiente epígrafe, que de otro modo estaría incompleto. Lo cual le conduce a afirmar también la tributación de estas entidades por la cuota variable ³⁶.

Como han puesto de manifiesto los criterios administrativos que acabamos de examinar, existe una identidad de naturaleza a efectos del IAE entre la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada con la finalidad de vender a terceros los terrenos y edificaciones y la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada con la finalidad de adjudicar a determinados sujetos tales bienes. En ambas actividades se localizan las características exigidas por el artículo 79.1 del TRLRHL y, asimismo, en ambos casos la actividad es desarrollada por un sujeto que, a efectos tributarios, cuenta con su propia personificación jurídica diferenciada de la de los sujetos a los que van a ser distribuidos finalmente los inmuebles objeto de tal actividad económica.

Por lo tanto, sin llegar a recurrir al expediente de la Regla 8.^a de la Instrucción que, en definitiva, prevé una clasificación provisional para el caso de que una determinada actividad que cumpla con las notas señalada en el artículo 79.1 del TRLRHL no esté especificada en las Tarifas del impuesto, podría sostenerse la sujeción de tal actividad de promoción inmobiliaria en la que los inmuebles son objeto de adjudicación y no de venta en el epígrafe correspondiente del Grupo 833 de las Tarifas.

A partir de ahí, la cuestión diferencial estriba en que en unos casos la actividad persigue como finalidad la venta de los inmuebles a terceros y, en otros, la adjudicación de los mismos. Este hecho diferencial podría tener trascendencia a la hora de determinar la tributación por la cuota

la actividad promotora, la cuota fija señalada en el mismo, y, en el año siguiente a aquel en que se adjudiquen las viviendas, satisfará la correspondiente cuota variable, en función de los metros cuadrados edificados adjudicados». En igual sentido, RDGT núm. 1539/2002, de 11 de octubre (NFC 016909), respecto a los Agentes Urbanizadores y la RDGT núm. 1132/2002, de 25 de julio (NFC 016612), respecto a una Agrupación de Interés Económico.

³⁶ Como señala la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2003 (R.G. 1887/2001, NFJ 014245), dictada en un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, «*es cuestión pacífica que la actividad desarrollada por las sociedades cooperativas promotoras de viviendas constituye una actividad económica sujeta al Impuesto y que a la que más se asemeja, por su naturaleza, corresponde al Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones" de la Sección Primera de las Tarifas, si bien no tiene por fin la venta de los inmuebles objeto de la misma, sino su adjudicación a los cooperativistas. Ahora bien, hay que tener en cuenta que el tributo de que se trata se compone de dos parámetros inseparables: el hecho de la promoción de edificaciones, determinante de la cuota mínima, y la cantidad de actividad realizada, determinada por los metros cuadrados edificados o por edificar. Tales dos parámetros son inseparables en la lógica del tributo y que si uno de tales parámetros no pudiera aplicarse no sería aplicable el epígrafe completo. (...) La semejanza prevista en la Regla 8.^a antes citada, de la Instrucción, se da entre el concepto de metros cuadrados "vendidos" y el de "adjudicados" en una ascensión conceptual hasta el género de "enajenaciones" que se utiliza en la Nota 1.^a común al Grupo 833. Tal aplicación de la semejanza no está realizada en una interpretación analógica, lo cual está prohibido por el artículo 23.3 de la LGT [LGT de 1963], sino que le viene ya dada al intérprete y aplicador de la Norma por el texto mismo de la Norma, según la remisión que contiene el artículo 80.2 de la Ley de Haciendas Locales».*

variable de licencia, ya que ésta se establece en función de los metros cuadrados vendidos o enajenados. En los correspondientes epígrafes se establece una cuota fija, exigible por el mero ejercicio de la actividad y que viene determinada en el correspondiente epígrafe y una cuota variable que intenta reflejar la intensidad con la que tal actividad económica se ha realizado. No es cierto que ambos parámetros de determinación de la cuota de licencia sean inseparables, dado que cuando no se hayan producido ventas o enajenaciones el contribuyente vendrá obligado a tributar por la cuota fija en tanto en cuanto haya estado dado de alta en la actividad, pero no vendrá obligado a presentar la correspondiente declaración por la cuota variable.

¿Está, entonces, la cuota variable establecida exclusivamente para aquel tipo de actividad de promoción inmobiliaria en la que se produce una venta de los bienes a terceros? Entendemos que no, puesto que la cuota variable quiere ser el reflejo de la intensidad con que se ha realizado la actividad económica, productora de un beneficio medio presunto que es objeto de gravamen en este impuesto, pero no pretende ser un reflejo exacto del beneficio económico logrado con el ejercicio de tal actividad. En este sentido, como ha puesto de manifiesto el TEAC en la Resolución anteriormente referida, la Nota Común 1.^a al Grupo 833 utiliza el concepto de metros cuadrados enajenados, al que podrían reconducirse tanto las ventas en sentido estricto como las adjudicaciones de los bienes objeto de la actividad.

Este mismo criterio permite entender contemplados en la actividad de promoción de edificaciones los casos en los que el sujeto pasivo que desarrolla la misma no efectúa una venta en sentido estricto de las edificaciones sino una permuta, en virtud de la cual entrega inmuebles construidos a cambio de terrenos ³⁷.

III. EL SUJETO PASIVO EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

1. El criterio general: quién ordena por cuenta propia los factores de producción.

Con carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83 del TRLRHL, «*son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible*».

Lo cual, aplicado al ámbito de la actividad de promoción inmobiliaria, significa que el sujeto pasivo lo va a ser la persona física, la persona jurídica o la entidad del artículo 35.4 de la LGT que desarrolle en territorio nacional las actividades descritas y definidas en los epígrafes

³⁷ Señala, en este sentido, la contestación de la DGCHT de 16 de julio de 1997 a la consulta núm. 1962, que «*los metros cuadrados de edificaciones que se enajenen por permuta por terrenos, aun cuando sobre estos terrenos se asienten edificaciones objeto de promoción por el mismo sujeto pasivo, se deben computar como vendidos a efectos de las correspondientes declaraciones de variación relativas a la cuota del Epígrafe 833.2 de la Sección 1.ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas*».

integrantes del Grupo 833 de las Tarifas del impuesto. A este respecto, resulta indiferente que el sujeto pasivo sea residente o no en España, lo importante es que realice tales actividades económicas en territorio nacional, lo cual implica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos necesarios con la finalidad de producir o distribuir los bienes objeto de la actividad.

2. Supuestos problemáticos.

2.1. *El caso de las Juntas de Compensación Urbanística.*

En el ámbito de la actividad de promoción inmobiliaria se han planteado algunos casos dudosos en cuanto a la localización del sujeto pasivo, precisamente, por la forma u organización adoptada en muchos casos para el desarrollo de esta actividad. Así, en el caso de que se haya constituido una Junta de Compensación Urbanística para el desarrollo de estas actividades de promoción inmobiliaria, puede suscitarse la cuestión de quién es el sujeto pasivo del impuesto, si la propia Junta o los miembros de dicha Junta. El criterio para solventar esta cuestión no es otro que atender a quién lleva a cabo la actividad de urbanización de los terrenos, si la Junta o los miembros de la misma ³⁸.

2.2. *El caso de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas.*

Especial interés reviste desde este punto de vista el supuesto en el que para el desarrollo de las actividades de promoción inmobiliaria se ha constituido una Agrupación de Interés Económico o una Unión Temporal de Empresas.

La Nota al Grupo 508 de la Sección 1.^a de las Tarifas, «Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas», establece que *«las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas se darán de alta en la matrícula del Impuesto por este grupo, sin pago de cuota alguna. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la Agrupación o Unión de que se trate»*.

La cuestión, entonces, estriba en determinar quién es el sujeto pasivo del impuesto en el caso de constitución de una Agrupación o Unión Temporal de Empresas que desarrolle las actividades de promoción inmobiliaria contempladas en el Grupo 833 de las Tarifas del impuesto. La duda se plantea porque el Grupo 508 de la Sección 1.^a de las Tarifas, dedicado a las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas está ubicado en la División 5.^a de dicha Sección 1.^a, «construcción», por

³⁸ En este sentido, la DGCHT en la contestación a la consulta núm. 2500/1998, de 26 de noviembre, ha establecido que *«la Junta de Compensación a que se refiere la consulta será sujeto pasivo del impuesto en tanto en cuanto sea ella quien desarrolle la actividad de urbanización de terrenos, no teniendo, en ningún caso, la condición de sujetos pasivos, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, los miembros de dicha Junta, por no ser estos quienes realizan dicha actividad, limitándose a aportar a aquéllas los terrenos sobre los que se ejecutan las correspondientes urbanizaciones»*.

lo que cabría interpretar que el régimen previsto en el Grupo 508 mencionado es aplicable a todas las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, con independencia de la actividad que realicen, o bien que tal régimen es sólo aplicable a aquellas Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas que desarrollen alguna de las actividades contempladas en la División 5.^a de la Sección 1.^a de las Tarifas, entre las que no se encuentran, como sabemos, las actividades de promoción inmobiliaria, ubicadas en el Grupo 833, por lo tanto, en la División 8.^a de la Sección Primera de las Tarifas, «instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres».

La DGT en la Resolución núm. 1964/2001, de 6 de noviembre, ha sentado el criterio de que *«si bien las mencionadas Tarifas contemplan las Uniones Temporales de Empresas en el Grupo 508 de la Sección Primera, este grupo se refiere a las actividades de construcción realizadas por ellas, por lo que a las Uniones Temporales de Empresas relativas a otras actividades económicas distintas de las de construcción les corresponderán aquellas otras rúbricas de las Tarifas en las que se clasifiquen las actividades económicas que realicen efectivamente»*³⁹.

Este criterio, lógicamente, conduce a mantener la obligación de darse de alta y de tributar por el Epígrafe correspondiente del Grupo 833, promoción inmobiliaria, para las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas que desarrollen alguna actividad definida en el mismo, en la medida, claro está, en que ordenen por cuenta propia medios de producción o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, es decir, en la medida en que desarrollen por cuenta propia tales actividades económicas de promoción inmobiliaria⁴⁰.

Sin embargo, este criterio de la DGT no es compartido por algunos Tribunales de Justicia, que entienden, por el contrario, que las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas tributan de conformidad con lo señalado en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto, con independencia de cuál sea la actividad económica que realicen. En este sentido, respecto a una Agrupación Temporal de Empresas dedicada a la promoción de viviendas, la STSJ de Andalucía (Granada), de 30 de diciembre de 2003, ha señalado que el régimen de gravamen en el IAE es el previsto en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto, interpretando el mismo en el sentido de que la actividad desarrollada por la Agrupación de Empresas le es jurídicamente imputable a las empresas integrantes de la

³⁹ La RDGT núm. 1964/2001, de 6 de noviembre (NFC 016957), se refiere, precisamente, a una Unión Temporal de Empresas dedicada a la promoción inmobiliaria y, siguiendo el criterio expresado, va a determinar que la misma debe darse de alta y tributar efectivamente por el Epígrafe 833.2 correspondiente a la promoción de edificaciones. El mismo criterio establece la RDGT núm. 1132/2002, de 25 de julio (NFC 016612), respecto a una Agrupación de Interés Económico dedicada a la promoción de edificaciones. Respecto a otro tipo de actividades distintas a la de promoción inmobiliaria y también, lógicamente, distintas a las de construcción, también ha mantenido el centro directivo este criterio, así, en la RDGT núm. 323/2002, de 1 de marzo (JUR 2002/120810), respecto a una Agrupación de Interés Económico que realiza la actividad de producción de energía eléctrica. Igualmente, la extinta DGCHT venía manteniendo el mismo criterio, por ejemplo, en la contestación a la consulta núm. 2014, de 10 de julio de 1997, respecto a una Unión Temporal de Empresas que realiza actividades anexas al transporte aéreo, o en la contestación a la consulta núm. 2096, de 9 de octubre de 1997, respecto a una Unión Temporal de Empresas que realiza determinadas actividades de asistencia técnica.

⁴⁰ Como señala la RDGT núm. 1964/2001, de 6 de noviembre (NFC 016957), *«una Unión Temporal de Empresas que realice la promoción inmobiliaria de edificaciones, debe matricularse y tributar por el Epígrafe 833.2 de la Sección Primera de las Tarifas, satisfaciendo la correspondiente cuota fija así como la cuota por metro cuadrado edificado o por edificar vendido, reseñadas en el referido Epígrafe»*.

misma respecto a las cuales y no respecto a la Agrupación debe producirse el gravamen en el IAE correspondiente a la actividad desarrollada por tal Agrupación ⁴¹.

Con mayor profusión de argumentos llega a esta misma conclusión la STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 1999, para la que desde una interpretación literal, finalista y lógica del precepto establecido en la Nota establecida en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto, las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, con independencia de cuál sea la actividad económica que desarrollen, deben darse de alta y tributar por el mencionado Grupo 508 de las Tarifas, lo que implica, en definitiva, que no deban satisfacer cuota alguna por el impuesto, sin perjuicio de la tributación que corresponda a las empresas integrantes de las mismas ⁴².

Tampoco entre la doctrina científica hay unanimidad en la interpretación del régimen de sujeción a gravamen en el IAE de las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, coincidiendo las opiniones, en unos casos, con el criterio de que el régimen de sujeción al impuesto previsto en el Grupo 508 sólo es aplicable a las Agrupaciones y Uniones que realicen una actividad económica de construcción de las que encuentra encaje en la División 5.ª de las Tarifas ⁴³. Mientras que, en otros casos, las opiniones se inclinan hacia la idea de considerar

⁴¹ Señala la STSJ de Andalucía (Granada), de 30 de diciembre de 2003 (rec. 688/1998, NFJ 016613), que lo dispuesto en la Nota que acompaña al Grupo 508 debe interpretarse *«en el sentido de que la actividad asumida por la Asociación de Interés Económico ha de ser gravada a través de las empresas integrantes de la misma por resultarles la actividad de la AIE jurídicamente imputable al no mediar en ella personalidad jurídica diferente de las empresas que la integran, dado que, está de más señalarlo ahora, las Asociaciones de Interés Económico al igual que las Uniones Temporales de Empresas, carecen de personalidad jurídica»*. En idéntico sentido se había manifestado ya la STSJ de Cataluña de 13 de marzo de 2001 (rec. 95/2000, NFJ 011157), respecto a una Unión Temporal de Empresas.

⁴² Como se señala en la mencionada STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 1999 (rec. 1393/1996, NFJ 007526), respecto a la tributación en el IAE de una Agrupación de Interés Económico que presta determinados servicios administrativos a sus empresas integrantes, *«desde una perspectiva estrictamente literal, las normas citadas, ponen de manifiesto que, con independencia de la ubicación del Grupo 508 dentro de la División 5, "Construcción", toda Agrupación de Interés Económico, cualquiera que sea el sector de la producción a que pertenezca, debe darse de alta en el Censo del Impuesto en dicho Grupo, que está específicamente pensado para las Agrupaciones y Uniones Temporal de Empresas en general. Y puesto que, no existe otra división en las tarifas que se refieran a las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, lo que en cualquier caso o supuesto, obliga a integrar estas figuras económicas en el grupo tarifario mencionado»*. También desde una interpretación finalista el Tribunal llega a la misma conclusión, pues, *«no existen razones económicas o de política fiscal que justifiquen un tratamiento tributario distinto a efectos del impuesto, distinguiendo entre Agrupaciones o Uniones Temporales de Empresas dedicadas al sector de la construcción y, el resto de las Agrupaciones o Uniones, integradas en otros sectores económicos»*. Añade, asimismo el Tribunal que, *«desde una perspectiva lógica, no parece en absoluto oportuno exigir el impuesto a la Agrupación actora, por las funciones auxiliares de administración que materializa respecto de sus socios, pues ello equivaldría tanto como si se exigiera a las empresas en general, con independencia de la cuota que por su actividad les correspondiera, otra distinta y separada, por la actividad administrativa que desarrolla para sí misma»*. Por último, advierte el Tribunal de que una interpretación distinta del precepto en cuestión conduciría a una diferencia de tratamiento fiscal en el IAE de estas entidades en función de que realicen una actividad incardinada en la División 5, construcción, u otro tipo de actividad.

⁴³ Así, para POVEDA BLANCO, F., *El nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas*, 13.ª edición, Deusto, 2003, pág. 220, el régimen de sujeción previsto en el Grupo 508 para las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, *«constituye un caso de exención sobre una rúbrica, la 508, que corresponde a la actividad de construcción en el supuesto de asociacionismo, por lo que su inclusión en las Tarifas, sin pago de cuota, puede entenderse como ejemplo de cuota cero, que no cabe hacerlo extensivo a las Uniones Temporales de Empresas que realicen otras actividades, que sí habrán de tributar en la rúbrica o rúbricas que correspondan a las actividades que realicen»*. En el mismo sentido, entiende FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., *«La promoción inmobiliaria a través de agrupaciones de interés económico y su sujeción al impuesto sobre actividades económicas»*, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 16/2004 (BIB 2004/1726 en *Westlaw*, por el que citamos), pág. 3, que la Nota al Grupo 508 al establecer una exención (cuota cero) *«debe ser interpretada en sentido restrictivo, a*

que, con independencia de la actividad que desarrollen, el régimen de sujeción de este tipo de entidades se halla en el Grupo 508 de las Tarifas, no debiendo, en consecuencia, tributar por el IAE, aunque sí darse de alta en el mismo ⁴⁴.

El criterio que más se adecua al ordenamiento jurídico-tributario es el que considera que el régimen previsto en el Grupo 508 es aplicable con carácter general a las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas cuando éstas, por realizar una actividad económica, deban ser consideradas sujetos pasivos del impuesto. Efectivamente, desde el punto de vista del principio de igualdad tributaria, no parece estar justificado un régimen fiscal que exonera totalmente el pago del impuesto a este tipo de entidades cuando realizan alguna de las actividades contempladas en la División 5.^a, «Construcción», frente a una tributación plena de las mismas conforme a la correspondiente rúbrica cuando realizan otro tipo de actividad económica distinta a las contempladas en la División 5.^a. Quizá la consideración de este tipo de entidades en la División 5.^a dedicada a las actividades de construcción se deba, en este sentido, a la circunstancia de que en la realidad socio-económica la colaboración empresarial que se produce a través de las mismas es más frecuente o habitual en este sector económico.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que el régimen del Grupo 508 no constituye una exención objetiva o material sobre la actividad desempeñada por la Agrupación o Unión temporal de empresas, sino el traslado de la tributación de tal actividad en el IAE a las empresas que forman parte de las mismas ⁴⁵. Con lo cual, no parece muy acertado calificar el supuesto como un supuesto de exención o de cuota cero, al menos desde el punto de vista objetivo o material, pues la actividad económica desarrollada por tales entidades va a quedar efectivamente gravada por el impuesto, sino como un específico régimen de sujeción al impuesto ⁴⁶. Tales entidades, habida cuenta de la tradicional función censal del impuesto, son consideradas sujetos pasivos y vienen obligadas a causar alta en el mismo por el Grupo 508, a diferencia de lo que sucede en los casos en los que las Tarifas del impuesto prevén una cuota cero en que no existe obligación de darse de alta en la matrícula, pero la obligación material de pago del tributo se traslada hacia las empresas integrantes de tales entidades, que también son consideradas, a

lo que debe añadirse que la División 5 se refiere únicamente a la actividad de construcción, por lo que sólo a esta última debe afectarle la exoneración de pago del tributo por las AIE y por las UTEs».

⁴⁴ En esta línea, ARIAS ABELLÁN, M.D., «Régimen fiscal de las Agrupaciones de Interés Económico y de las Uniones Temporales de Empresas», *Impuestos*, tomo II/2001, págs. 284 y 285. Para esta autora, la circunstancia de que en el Grupo 508 de las Tarifas no se prevea actividad material alguna dota al mismo de un alcance general que afecta a todas las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, pues «cuando el legislador incluye un grupo específico referido a unos sujetos sin especificar actividad material alguna, debe ser porque quiere dar un trato específico y unitario para esos sujetos».

⁴⁵ Advierte, en este sentido, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., «La promoción inmobiliaria...», cit., pág. 4, que la pretensión del Real Decreto Legislativo 1175/1990 ha sido «la de asignarle una cuota cero a las AIE que desarrollan la actividad de construcción pero, a la vez, quiere trasladarle la obligación tributaria principal por ese concepto a las empresas o entidades que tienen parte en el capital de aquéllas, de tal manera que es un determinado sujeto y no la actividad en sí misma el que queda exonerado de gravamen». Si bien, a diferencia de lo que aquí estamos manteniendo, este autor restringe la virtualidad del régimen de sujeción de las agrupaciones y uniones de empresas previsto en el Grupo 508 de las Tarifas del impuesto en función de un criterio objetivo o material, que las mismas realicen alguna de las actividades de construcción previstas en la División 5.^a de las Tarifas.

⁴⁶ Para FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I., «La promoción inmobiliaria...», cit., pág. 4, estaríamos ante una especie de transparencia fiscal aplicable a las agrupaciones y uniones de empresas respecto a la tributación por la actividad de construcción.

estos efectos, sujetos pasivos del impuesto por la correspondiente actividad desarrollada por la Agrupación o Unión Temporal de Empresas de la que forman parte ⁴⁷.

IV. LA CUANTIFICACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

1. La cuota de Tarifa.

1.1. Concepto.

A las Tarifas del impuesto corresponde, además de la función de ordenación del hecho imponible, la función de cuantificarlo. En cumplimiento de esta última función, los Epígrafes del Grupo 833 establecen para las respectivas actividades de promoción inmobiliaria tanto una cuota fija como una cuota variable, que estará en función de los metros cuadrados vendidos o enajenados ⁴⁸.

Siguiendo a PAGÉS, puede denominarse a estas cuotas que derivan directamente de lo dispuesto en los epígrafes dedicados a la promoción de terrenos y a la promoción de edificaciones como *cuota de licencia*, para diferenciarla de la que deriva de la aplicación del elemento tributario superficie, según viene regulado en la Regla 14.1 F) de la Instrucción, a la que se puede denominar *cuota de radicación* ⁴⁹. A su vez, la suma de ambas cuotas, la de licencia y la de radicación, dará lugar a la llamada *cuota de tarifa*. Si bien, pueden darse supuestos en los que la cuota de tarifa esté integrada exclusivamente por uno de estos elementos, porque no exista el elemento tributario superficie de los locales, por ejemplo, o porque la cuota de tarifa esté integrada sólo por la correspondiente a este elemento, por ejemplo, en el caso de locales indirectamente afectos a la actividad.

Lo importante a tener en cuenta es que desde el punto de vista de la cuantificación del hecho imponible del impuesto, la cuota de tarifa constituye el primer eslabón a partir del cual se determinará finalmente la cuota tributaria.

⁴⁷ Así, en el caso planteado en la STSJ de Andalucía (Granada), de 30 de diciembre de 2003 (rec. 688/1998, NFJ 016613), la mercantil recurrente, que participa al 50 por 100 en una Asociación de Interés Económico dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria, impugna la liquidación girada por el Ayuntamiento de Granada correspondiente a esta actividad por entender que no se dedica a la actividad de promoción de viviendas. El Tribunal da la razón al Ayuntamiento, pues de la interpretación de lo dispuesto en la Nota al Grupo 508 de las Tarifas se desprende que «la Actividad asumida por la Asociación de Interés Económico ha de ser gravada a través de las empresas integrantes de la misma por resultarles la actividad de la AIE jurídicamente imputable».

⁴⁸ Como señala PAGÉS I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 332, las Tarifas establecen para cada una de las actividades contempladas en los correspondientes grupos o epígrafes una cuota que puede ser fija, en cuyo caso consiste en un importe que se señala en el correspondiente grupo o epígrafe o que puede ser variable, en cuyo caso se determinará en función de los elementos previstos en el correspondiente grupo o epígrafe. Pues bien, en el caso de la actividad de promoción inmobiliaria, como hemos señalado, nos encontramos con la existencia en un mismo epígrafe tanto de una cuota fija como de una cuota variable.

⁴⁹ Cfr. PAGÉS I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto...*, cit., pág. 335.

1.2. La cuota de licencia en la actividad de promoción inmobiliaria.

1.2.1. La parte fija y la parte variable de la cuota de licencia.

Para la actividad de promoción de terrenos, el Epígrafe 833.1 de las Tarifas establece una cuota fija de 248,82 euros. Además de ésta, por cada metro cuadrado de terreno urbanizado o parcelado vendido se establece una cuota de 0,156263 euros. La cuantía total de esta última, lógicamente, estará en función del número de metros cuadrados vendidos.

Para la actividad de promoción de edificaciones, el Epígrafe 833.2 de las Tarifas establece una cuota fija de 186,61 euros. Además de ésta, por cada metro cuadrado edificado o por edificar vendido, en poblaciones que alcancen o superen los 100.000 habitantes se establece una cuota de 1,869148 euros. En las poblaciones que no alcancen los 100.000 habitantes, la cuota es de 0,811366 euros. La cuantía total de esta cuota variable estará en función del número de metros cuadrados vendidos en uno y otro caso ⁵⁰.

La circunstancia de que en el caso de la promoción de edificaciones la cuota por metro cuadrado sea más elevada en el caso de poblaciones que alcancen o superen los 100.000 habitantes se justifica por el mayor valor que en poblaciones con estos niveles de población alcanzan las construcciones, lo cual entronca con la filosofía inspiradora del impuesto respecto al gravamen del rendimiento neto presunto derivado del ejercicio de la actividad. La previsión misma de la existencia de esta cuota variable supone ya un intento de acercamiento de la normativa del impuesto a la consideración de la actividad real desarrollada por el sujeto pasivo, y no se basa exclusivamente, como sucede respecto a otras muchas actividades contempladas en las Tarifas, en meras estimaciones del rendimiento neto presunto del sector económico en el que se encuadra la actividad.

De acuerdo con lo dispuesto en la Nota común 1.^a al Grupo 833 de las Tarifas, la parte fija de la cuota de ambos epígrafes se exigirá, en todo caso, con independencia de la venta o no de terrenos o edificaciones ⁵¹.

En cuanto a la parte variable de la cuota, de conformidad con lo señalado en la Nota común 1.^a al Grupo 833, se exigirá al formalizarse las enajenaciones, cualquiera que sea la clase de contrato y forma de pago convenida. A tal efecto, el sujeto pasivo está obligado a presentar en la Administración

⁵⁰ La redacción originaria del Grupo 833 fue modificada en este punto por el artículo 78.1.13 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, que estableció la división del Grupo 833 en los dos epígrafes que hoy conocemos y que señaló una parte fija y una variable de la cuota respectiva en función del número concreto de metros cuadrados transmitidos a la actividad descrita en cada uno de ellos. Puede conducir a error, por ello, lo señalado por MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel, 1.^a edición, 2005, págs. 157 y 158, cuando a la actividad de promoción de terrenos (Epígrafe 833.1) le atribuyen una cuota que se corresponde con la que originariamente se estableció para el Grupo 833, que ha sufrido posteriormente, como hemos indicado, una sustancial modificación.

⁵¹ Como señala la RDGT núm. 1326/2001, de 26 de junio (JUR 2002/76347), respecto a una sociedad limitada dedicada a la promoción de terrenos, «el titular de la actividad de promoción de terrenos deberá estar matriculado en dicha rúbrica mientras realice gestiones o actuaciones dirigidas a la venta de terrenos, con independencia de que dichas ventas lleguen a producirse o no (de no haber ventas tributaria sólo por la parte fija de la cuota del epígrafe), y con independencia de cuándo se realicen efectivamente las obras de urbanización correspondientes».

tributaria competente dentro del primer mes de cada año natural declaración de variación de los metros cuadrados edificados o a edificar, urbanizados o a urbanizar, cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año inmediato anterior, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas. En aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo cese en el ejercicio de la actividad antes del 1 de enero esta declaración de los metros cuadrados vendidos durante el año en el que se produce el cese deberá presentarse conjuntamente con la declaración de baja.

1.2.2. Cuestiones problemáticas en la determinación de la cuota variable.

Es respecto a la determinación de la parte de cuota variable donde se han producido más problemas entre la Administración y los contribuyentes en la aplicación del impuesto a la actividad de promoción inmobiliaria.

1.2.2.1. La imputación temporal de los metros cuadrados enajenados.

Por lo que se refiere a la imputación temporal de los metros cuadrados vendidos, los problemas en la interpretación y aplicación de la norma han venido ocasionados en aquellos supuestos en los que los negocios jurídicos mediante los que se realizaban las respectivas enajenaciones han sido documentados sucesivamente, primero en documentos privados y, posteriormente, a través de escrituras públicas notariales. La duda interpretativa estriba en determinar si las correspondientes enajenaciones se imputan al período impositivo en que las mismas se formalizaron en contrato privado o bien si se imputan al período impositivo en el que las mismas se elevaron a escritura pública ⁵².

Lo que el precepto en cuestión toma en cuenta es el momento en el que se formalizan las enajenaciones, con independencia de la clase de contrato y la forma de pago convenida. De ahí que si tales enajenaciones se formalizan inicialmente en contrato privado y en un momento posterior en escritura pública, el momento decisivo a efectos de la imputación temporal de tales enajenaciones es el inicial en que las mismas se formalizaron en contrato privado y, consecuentemente, en el que las mismas se entienden producidas ⁵³.

Sin embargo, en estos casos en los que las enajenaciones se formalizan en un contrato privado pueden surgir los típicos problemas de prueba frente a terceros respecto a la fecha del docu-

⁵² La DGCHT ha señalado en su contestación de 4 de marzo de 1998 a la consulta núm. 2254, respecto a la cuestión planteada por una empresa promotora sobre si la fecha en que debe entenderse formalizada la enajenación es la que consta en escritura pública o bien la que figure en documento privado, que «*las enajenaciones se entienden referidas tanto a las formalizadas en documento privado como en escritura pública*». En la STSJ de Madrid de 10 de diciembre de 2001 (rec. 955/1998, NFJ 012307), se plantea un caso en el que la Administración tributaria y el contribuyente discuten sobre la imputación temporal de las enajenaciones, ya que las mismas fueron inicialmente formalizadas en documentos privados y varios años más tarde en escrituras públicas notariales. El criterio del Tribunal es que «*lo que la regulación del Impuesto toma en cuenta es el ejercicio de la actividad y el tiempo en que se ejerció. Ni la actividad ni el tiempo son los de las escrituraciones de las compraventas sino la actividad de entrega de las fincas y percepción del precio*».

⁵³ Como señala la RDGT núm. 1039/2004, de 20 de abril (NFC 019577), «*cundo en documento privado se formalice un contrato por el que se enajene un bien inmueble en un período impositivo, y se eleve a escritura pública en el período impositivo siguiente, hay que estimar que la enajenación se formalizó en el período impositivo del documento privado, y no en el de elevación a escritura pública, a los efectos de la tributación por la cuota variable de los Epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas*».

mento privado. Como es sabido, el artículo 1.227 del Código Civil (CC) establece que la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que firmaron el mismo o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio. Con lo cual, ante la existencia de enajenaciones formalizadas en documentos privados, a efectos de imputación temporal de las mismas, habrá que tener en cuenta que la fecha de los documentos privados no tendrá valor frente a terceros, salvo que concurran las circunstancias señaladas en el artículo 1.227 del CC. Cuando tales circunstancias no sean apreciables respecto a un documento privado, nada impide, sin embargo, que el tiempo de realización de tales enajenaciones no pueda ser probado por cualquier otro medio admisible en derecho ⁵⁴.

1.2.2.2. La integración de la base de cálculo de la cuota variable.

Sin duda, los mayores conflictos entre la Administración y los contribuyentes en relación con la aplicación de la parte variable de la cuota de licencia del impuesto se han planteado a la hora de integrar la base de la misma, esto es, a la hora de determinar cuáles son los metros cuadrados enajenados a computar para la determinación de tal cuota variable.

1.2.2.2.1. ¿Se computan los metros cuadrados construidos o los útiles?

Un primer problema interpretativo se ha suscitado en el caso de promoción de edificaciones respecto a si el precepto exige que se compute la totalidad de los metros construidos o, por el contrario, sólo aquellos de los construidos que puedan calificarse como metros útiles. Los contribuyentes han pretendido en muchos casos que se excluyera de la base para la determinación de la parte variable de la cuota de licencia del impuesto aquellos metros cuadrados vendidos que se correspondían con espacios comunes, tales como escaleras, pasillos, portales, etc. El precepto contenido en la Nota común 1.ª al Grupo 833 no daba pie a esta interpretación al señalar expresamente que se computarán, para el caso de la promoción de edificaciones, los metros cuadrados edificadas o a edificar. Así lo ha venido entendiendo la Administración y así ha sido corroborado también por los órganos jurisdiccionales ⁵⁵.

Ello no obstante, la STC 269/2005 (NFJ 021320) ha otorgado el amparo a un contribuyente en relación con la sanción impuesta en el IAE por declarar los metros útiles y no los construidos,

⁵⁴ En este sentido se ha pronunciado la STSJ de Madrid de 10 de diciembre de 2001 (rec. 955/1998, NFJ 012307), que frente a la pretensión de la Administración de tomar en consideración exclusivamente la fecha de las escrituras públicas, prescindiendo de los documentos privados fechados varios años atrás, hace prevalecer las pruebas aportadas por el contribuyente que demostraban que las enajenaciones en cuestión se habían producido con la antelación que anunciaban los documentos privados.

⁵⁵ Como señala la DGCHT en su contestación de 16 de julio de 1997 a la consulta núm. 1963, «los metros cuadrados que deben ser computados a efectos de la parte correspondiente de la cuota relativa al Epígrafe 833.2 son todos los metros cuadrados construidos (o por construir) vendidos, incluyendo por tanto los de las partes comunes de las edificaciones (tales como escaleras, portales, etc.) que sean vendidos, con independencia de cuál sea el modo en que se vendan, ya sea afectándolos en la proporción o grado correspondiente a las respectivas partes unitarias de uso independiente (pisos, locales, etc.) o de cualquier otro modo, de quién ostente la titularidad una vez vendidas, de que el promotor obtenga o no un beneficio económico o de cualesquiera otras circunstancias». En igual sentido, entiende la STSJ de Asturias de 27 de octubre de 2004 (rec. 1756/1999), que la norma en cuestión «en lógica material y jurídica se refiere a los construidos y no los metros cuadrados útiles a los que no se contraen las ventas realizadas por la parte recurrente».

al considerar el Tribunal Constitucional que existe una duda razonable en la interpretación de la norma realizada por el contribuyente que excluye la culpabilidad del mismo.

1.2.2.2.2. ¿Se computan los metros cuadrados destinados a zonas ajardinadas y similares?

El problema más importante o que con mayor frecuencia se ha planteado entre la Administración y el contribuyente a la hora de integrar la base de cálculo de la parte variable de la cuota en la actividad de promoción de edificaciones es el relativo a si entre los metros cuadrados edificados o a edificar deben de incluirse aquellas zonas destinadas a jardines, espacios de recreo, zonas de esparcimiento y similares. El criterio mantenido por la Administración sobre el particular difiere del criterio mantenido por algunos TSJ entre los que tampoco existe unanimidad al respecto.

Para la DGT, cuando se produce la venta de bienes inmuebles edificados que incluyen zonas ajardinadas o zonas deportivas, por ejemplo, piscinas, pistas de tenis, etc., para determinar cómo se integra la base de cálculo de la parte variable de la cuota correspondiente a la actividad de promoción inmobiliaria desarrollada por el sujeto hay que aplicar el criterio diferenciador entre los bienes que son objeto de la actividad de promoción de terrenos y los bienes que son objeto de la promoción de edificaciones.

Tal criterio, como ya analizamos, estribaba en determinar en cada caso si las superficies en cuestión sustentaban o no algún tipo de edificación, instalación o construcción, sea ésta abierta o cerrada y tenga una o varias plantas. En caso afirmativo, tales bienes tienen la naturaleza de edificaciones y constituyen el objeto de la actividad de promoción de edificaciones contemplada en el Epígrafe 833.2, debiendo computarse los metros cuadrados vendidos para la determinación de la parte variable de la cuota. En caso negativo, es decir, si las superficies no sustentan construcción, edificación o instalación alguna, tales bienes tienen naturaleza de terrenos y constituyen el objeto de la actividad contemplada en el Epígrafe 833.2.

En consecuencia, aplicando este criterio caso por caso cuando se produce la promoción y venta de este tipo de bienes que incluyen zonas ajardinadas, de recreo, etc., junto a la construcción o vivienda en sí, la conclusión a la que llega la DGT es que si respecto a esas zonas que acompañan a la construcción en sí no cabe apreciar la concurrencia de una construcción, instalación o edificación, el contribuyente está realizando tanto la actividad de promoción de terrenos como la de promoción de edificaciones y vendrá, por ello, obligado a darse de alta tanto en el Epígrafe 833.1 como en el Epígrafe 833.2 de las Tarifas, integrando la base de cálculo de las respectivas cuotas variables de ambos Epígrafes en función de los metros cuadrados vendidos de los bienes de una y otra naturaleza, terrenos o edificaciones ⁵⁶.

⁵⁶ Paradigmática, en este sentido, resulta la RDGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre (NFC 016869), para la que «la actividad de promoción de viviendas, al igual que la promoción de naves industriales, que dispongan de una superficie destinada, según el texto literal de la consulta, a "jardín, piscina, zona deportiva, aparcamiento, carga y descarga, etc.", deberá darse de alta y tributar por la rúbrica o rúbricas del Grupo 833 "Promoción inmobiliaria" que se correspondan efectivamente, con la verdadera naturaleza de los inmuebles objeto de promoción y venta. Es decir, siempre teniendo en cuenta cada caso concreto, dependerá de la concreta naturaleza que tengan las superficies de los inmuebles objeto de promoción y venta (terreno sin edificar o edificación), el que se tenga o no la obligación de causar alta y tributar por uno solo o ambos Epígrafes del Grupo 833, con independencia del uso privado o común que se dé a esas superficies».

Ello conduce a una enorme casuística en la sujeción a gravamen de las actividades de promoción inmobiliaria respecto a este tipo de supuestos ⁵⁷. Lo cual, cuando menos, obligará en cada caso a una importante labor interpretativa al operador jurídico, lo que puede traducirse en una fuente de conflictos entre la Administración tributaria y el contribuyente, llegando a generar, incluso, un cierto grado de inseguridad jurídica en cuanto a la clasificación y tributación de las actividades de promoción inmobiliaria ⁵⁸.

Los TSJ de las Comunidades Autónomas no han mantenido un criterio unánime sobre la cuestión. Algunos Tribunales han considerado acertado el criterio sostenido por la DGT y, tal y como hemos visto, en los casos de venta de edificaciones con zonas ajardinadas o de recreo cuyas superficies no sustentan construcción, instalación o edificación de tipo alguno han establecido la obligación del contribuyente de darse de alta y tributar por las dos rúbricas de los epígrafes comprendidos en el Grupo 833 de las Tarifas ⁵⁹. Otros Tribunales, por el contrario, han considerado que en estos casos en los que se vende una edificación que lleva incorporada como zona inseparable a la misma un jardín, una zona de recreo o esparcimiento o, incluso, un pequeño terreno, el contribuyente viene obligado únicamente a darse de alta y tributar por el Epígrafe 833.2, correspondiente a la promoción de edificaciones, debiendo, en consecuencia, incluir entre los metros cuadrados computables para la determinación de la cuota variable los correspondientes a dichas zonas ajardinadas o de recreo ⁶⁰. El argumento más utilizado para fundamentar esta conclusión es el de que este tipo de inmuebles constituyen una única unidad económica, dado que las zonas ajardinadas y de recreo forman una unidad con la construcción o edificación propiamente dicha, por lo que no es posible la venta separada de tales zonas ⁶¹.

⁵⁷ Buen ejemplo de ello lo ofrece la RDGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre (NFC 016869), para la que «*por lo que respecta a otro tipo de superficies tales como las destinadas a jardines, aparcamiento, carga y descarga, etc., pueden darse dos supuestos: a) si sustentan algún tipo de edificación, construcción o instalación en el sentido expresado anteriormente, sea o no cubierta y tenga una o varias plantas, dichas superficies tendrán la consideración, a efectos de clasificación en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, de "superficies edificadas o por edificar vendidas", y corresponderá clasificar la actividad promotora, por lo que se refiere a dichas superficies, también dentro del Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", al igual que la promoción de las viviendas o naves de las que forman parte. b) Por el contrario, si las superficies destinadas a jardines, carga y descarga, etc., no sustentan ninguna edificación, construcción o instalación, de ningún tipo, tendrán la consideración de terreno, y corresponderá clasificar la actividad promotora, por lo que se refiere exclusivamente a dichas superficies, dentro del Epígrafe 833.1 "Promoción de terrenos", con independencia de la tributación que corresponda por el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones"*».

⁵⁸ Y ello, aun cuando también se reconozca que respecto a determinado tipo de zonas de esparcimiento el criterio conduzca a una solución unívoca, como es el caso de las piscinas, gimnasios y pistas debidamente acondicionadas para la práctica de deportes, respecto a las cuales, señala la RDGT núm. 1350/2002, de 18 de septiembre, que «*son superficies edificadas, ya que sustentan alguna construcción o instalación, debiendo tributar la venta de tales superficies dentro del Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones"*».

⁵⁹ En este sentido, por ejemplo, STSJ de Castilla y León (Burgos), de 26 de marzo de 2004 (rec. 759/2002, NFJ 016693).

⁶⁰ Éste es el criterio mantenido, por ejemplo, en la STSJ de Murcia de 11 de octubre de 1999 (rec. 2680/1996), en la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 17 de mayo de 2001 (rec. 205/2000, NFJ 013775), o en la STSJ de Andalucía (Granada), de 24 de marzo de 2003 (rec. 4156/1997, NFJ 015470).

⁶¹ En este sentido, señala la STSJ de Murcia de 11 de octubre de 1999 (rec. 2680/1996), respecto a la venta de edificaciones con parcela de terreno, que «*en principio, y puesto que el epígrafe 833.2 sólo faculta para la compra o venta de edificaciones, con el fin de venderlas, no puede incluirse en el mismo la venta de terrenos, pero ha de precisarse que la recurrente no se dedica a la venta de terrenos o de edificaciones separadamente, sino a la venta de inmuebles, es decir, de viviendas que cuentan con parcela, por lo que la venta de ésta no es propiamente tal, sino consecuencia de la venta de la edificación, por ser inseparable el jardín o parcela de la misma. Cuestión distinta de la anterior es que la recurrente*

Abundando en esta idea, el TSJ de Andalucía aporta argumentos para justificar la aplicación a la promoción de este tipo de inmuebles del Epígrafe 833.2 en exclusiva, que se hallan en sintonía con la propia filosofía inspiradora del impuesto, pues para el Tribunal el ofrecimiento de tales zonas ajardinadas y de recreo junto con las edificaciones en sentido estricto se traduce para quienes promocionan esos inmuebles en una mayor expectativa de beneficios al resultar tales inmuebles mucho más atractivos para los posibles compradores, cuestión que influirá en su precio final ⁶².

En cualquier caso, lo que han rechazado los Tribunales son las pretensiones de los contribuyentes de que se excluyan a efectos de determinación de la cuota variable por la actividad de promoción de edificaciones los metros cuadrados destinados a jardines y zonas de recreo cuando por exigencias derivadas de la normativa urbanística no sea posible la edificación de tales espacios. Y ello porque, a tales efectos, la normativa reguladora del impuesto goza de autonomía, como vimos páginas atrás, sin que venga determinada en este punto por lo señalado en la normativa urbanística o sobre edificación.

En estos supuestos en los que junto a la edificación o construcción que se levanta del suelo el inmueble se vende con zonas ajardinadas o de recreo, aún existiendo, lógicamente, una cierta casuística que pudiese determinar otra solución, entendemos que el criterio que con carácter general debe prevalecer es el de la tributación de la promoción de tales inmuebles por la rúbrica del Epígrafe 833.2 de las Tarifas. El criterio establecido por la DGT obliga a una artificiosa división del inmueble entre metros cuadrados que constituyen edificación y metros cuadrados que constituyen terrenos, cuando lo cierto es que, como han puesto de manifiesto los Tribunales, tanto las zonas ajardinadas como las edificaciones en sentido estricto constituyen un mismo bien inmueble sin que sea posible transmitir unas y otras partes del inmueble de forma separada. En este sentido, el criterio de la DGT puede producir una cierta inseguridad jurídica y obliga al contribuyente a darse

se dedicara a la venta de terrenos sin edificar, en que, evidentemente, debería tributar sólo por el epígrafe 833.1, pero su actividad es la de venta de edificaciones con la peculiaridad de que éstas cuentan con parcela no edificada, pero inherente e inseparable a la edificación, de tal modo que no cabe la venta independiente de la parcela o de la edificación, de todo lo que se concluye que la liquidación, con el cómputo de terreno o parcela de los dúplex vendidos es conforme a derecho». Para la STSJ de Castilla y León (Valladolid), de 17 de mayo de 2001 (rec. 205/2000, NFJ 013775), a la vista de que la Nota común 1.ª al Grupo 833 se refiere a la venta de metros cuadrados edificados o a edificar, teniendo en cuenta que «en estos casos la empresa ofrece al mercado un producto acabado como última fase del ciclo económico, ello porque el terreno ya está parcelado y lo único posible es edificar y vender; el criterio mayoritario de esta Sala es proclive a incluir la actividad económica de la demandante-apelante en ese epígrafe 833.2».

⁶² Como señala la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de marzo de 2003 (rec. 4117/1997), tras señalar que el IAE pretende gravar el rendimiento medio presunto derivado del ejercicio de la actividad, «es lo cierto que en el rendimiento medio presunto de una actividad dirigida a la promoción de viviendas, las expectativas de venta de los inmuebles construidos guardan cierta proporción, no sólo con las edificaciones elevadas sobre el suelo sino también con los espacios verdes, zonas ajardinadas y de recreo que oferte el promotor a los futuros propietarios de esas viviendas, porque no tiene duda de que el ofrecimiento de esas zonas de esparcimiento —no necesariamente de terrenos de cesión gratuita al Municipio— que contribuyen a la mejor calidad de vida de los futuros residentes, significa al mismo tiempo para quienes promocionan ese tipo de viviendas, una mayor expectativa de beneficios que deben ser considerados a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas en cuanto que, como ha quedado dicho líneas más arriba, grava el rendimiento medio presunto de la actividad considerada y es beneficio presunto el que se materializa a través de la oferta de viviendas con zonas de jardín y de recreo de las que puedan disfrutar los propietarios de las viviendas anejas a ellos». En el mismo sentido, STSJ de Andalucía (Granada), de 24 de marzo de 2003 (rec. 4156/1997, NFJ 015470).

de alta y tributar por dos epígrafes distintos de las Tarifas, lo que de alguna manera aumenta la presión fiscal indirecta del impuesto.

Es posible que, en algunos casos, cuando la extensión de las zonas ajardinadas sea relativamente grande, tal división del inmueble pueda resultar beneficiosa para el contribuyente, dado que la cuota por metro cuadrado es mayor en el caso de edificaciones que en el caso de terrenos, pero en otros muchos casos en los que la extensión de las zonas ajardinadas sea relativamente pequeña, la tributación por ambos epígrafes introduce mayor complicación en la aplicación del impuesto y no beneficia al contribuyente.

Por otra parte, no puede olvidarse que la Nota común 1.^a al Grupo 833 se refiere a los metros cuadrados edificados o a edificar, en el caso de la integración de la parte variable de la cuota en la actividad de promoción de edificaciones, lo cual avala la tesis de que a tal efecto no es necesario que todos los metros cuadrados que integran el inmueble estén efectivamente edificados o construidos, sino que, una vez que el inmueble en su conjunto tiene la naturaleza de una edificación, puede ocurrir que una parte del mismo no esté construida o edificada, por ejemplo, porque goza de un pequeño jardín. Ello no modifica su naturaleza de edificación y la promoción del mismo debe quedar contemplada en el Epígrafe 833.2 de las Tarifas exclusivamente. La apelación en estos casos también al Epígrafe 833.1, promoción de terrenos, respecto a un inmueble que en conjunto es calificable como edificación sólo introduce confusión.

Además, como bien ha señalado el TSJ de Andalucía, el gravamen de tales zonas ajardinadas según lo señalado en el Epígrafe 833.2 entronca con la filosofía inspiradora del impuesto de gravar rendimientos medios presuntos, dado que la existencia de las mismas hará que el inmueble en cuestión resulte más atractivo en el mercado. Claro que, apelar a este tipo de argumentos no deja de entrañar su riesgo, al menos cuando nos referimos a una actividad como la promoción de edificaciones, donde los precios de los inmuebles de unos municipios a otros y de unas zonas a otras dentro de un mismo municipio alcanzan unas diferencias extraordinariamente grandes.

1.2.2.2.3. ¿Tributan por la cuota variable las adjudicaciones de bienes?

Otra de las cuestiones polémicas que se ha planteado en torno a la determinación de la cuota variable en la actividad de promoción de edificaciones es la referida a los supuestos en los que no se produce una venta de las edificaciones sino otro tipo de negocio en virtud del cual se produce la traslación de los inmuebles del promotor a su destinatario final. Los supuestos más habituales que se han presentado en la práctica son aquellos en los que la promoción es desarrollada por entidades tales como una comunidad de bienes o una cooperativa de viviendas de manera que una vez terminadas las edificaciones son adjudicadas a los comuneros o a los socios cooperativistas ⁶³. Pero también pueden incluirse entre estos supuestos aquellos casos, frecuentes en el desarrollo de la actividad de promoción de edificaciones, donde no se produce una venta de los inmuebles cons-

⁶³ Éste es el caso planteado, por ejemplo, en la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2003 (R.G. 1887/2001, NFJ 014245), respecto a una cooperativa de viviendas y en la Resolución de la DGT núm. 919/2004, de 5 de abril (JUR 2004/158944), respecto a una comunidad de bienes.

truidos a terceros, sino una permuta de los mismos a cambio de terrenos sobre los que llevar a cabo las edificaciones ⁶⁴.

Constituyendo la venta a terceros de los inmuebles objeto de la actividad de promoción inmobiliaria una nota definitoria de tal actividad a efectos del IAE, la cuestión señalada se encuentra indisolublemente unida con la cuestión previa de la sujeción misma de tales operaciones de adjudicación, permuta, etc., a las correspondientes rúbricas del Grupo 833 de las Tarifas del impuesto. Ya hemos analizado en el lugar correspondiente de este trabajo cómo tal sujeción se produce también en estos casos y, en consecuencia, cómo el sujeto pasivo viene obligado a causar alta en el epígrafe correspondiente y a tributar tanto por la parte fija como por la parte variable de la cuota. Ello se ve reforzado, además, por lo dispuesto en la Nota común 1.^a al Grupo 833 al referirse a las enajenaciones de los correspondientes metros cuadrados, concepto más amplio que el de venta en el que encuentran encaje todos estos supuestos de adjudicación o permuta de los inmuebles.

1.2.2.2.4. ¿Son computables los metros cuadrados de terrazas y tejados?

Un último problema que ha planteado la determinación de los metros cuadrados computables para la fijación de la parte variable de la cuota en el caso de promoción de edificaciones es el relativo a si ha de computarse la superficie de determinados elementos que forman parte de la edificación. En concreto, la duda se ha planteado respecto a terrazas y balcones, así como a tejados en forma de terrado. El criterio de la Administración es que la superficie de las terrazas y balcones sí ha de computarse para determinar la cuota variable, por cuanto constituyen en sí mismas construcciones e instalaciones inseparables del edificio ⁶⁵.

Respecto a las cubiertas o tejados de edificios en forma de terrado, el criterio principal mantenido por la DGT respecto al cómputo de su superficie está en función de que sobre tales tejados en forma de terrado se halle o no algún tipo de construcción o instalación. En caso afirmativo la Administración ha mantenido el criterio de su cómputo mientras que sólo en caso negativo, es decir, si tales superficies no albergan construcción o instalación de tipo alguno, se ha mantenido el criterio de que no se computarán —salvo, como veremos seguidamente, de que puedan ser susceptibles de otros usos—, pues de computarse, se produciría una doble imposición, ya que tal superficie fue computada con la planta del edificio al que sirve de cubierta ⁶⁶.

⁶⁴ Tal es el caso al que se refiere la contestación de la DGCHT de 16 de julio de 1997 a la consulta núm. 1962.

⁶⁵ Señala, en este sentido, la contestación de la DGT de 9 de julio de 2001 a la consulta núm. 1411 (NFC 013076), que «*a superficie vendida destinada a ser ocupada por terrazas abiertas a tres lados y balcones de edificios cuya promoción se realiza, tienen la consideración de superficies edificadas, ya que constituyen en sí mismas construcciones o instalaciones inseparables de dichos edificios y que cumplen, cada una de ellas, funciones destinadas a su habitabilidad y uso*».

⁶⁶ Como señala la contestación de la DGT de 9 de julio de 2001 a la consulta núm. 1411 (NFC 013076), «*las superficies de cubiertas o tejados de edificios en forma de terrado, destinadas a proteger de la intemperie y conservar las superficies edificadas que cubren, forman parte inherente e inseparable de la edificación. Sin embargo, su superficie, que no sustenta ninguna construcción o instalación, ya habrá sido computada a la hora de determinar los metros cuadrados de superficie edificada de la planta o plantas sobre las que se encuentran dichas cubiertas, por lo que, siempre que no sean susceptibles de ningún uso distinto a la mera protección y conservación señaladas anteriormente, y con el fin de no ser computadas doblemente, la superficie correspondiente a dichas cubiertas o tejados no debe ser tenida en cuenta a la hora de calcular la parte variable de la cuota del Epígrafe 833.2*». Por el contrario, señala este centro directivo, «*si*

Además de este criterio, la DGT introduce un nuevo criterio complementario para determinar si tales superficies van a ser o no computables a efectos de determinar la cuota variable en los casos en los que las mismas no sustenten construcción o instalación alguna. El criterio en cuestión es que tales superficies fuesen susceptibles de usos diversos por parte de sus titulares o inquilinos, mencionando entre estos usos diversos, el que puedan servir de miradores, de tendederos de ropa, de casetas de ascensores, de casetas de telefonía móvil, entre otros.

El criterio principal establecido por la DGT a estos efectos nos parece razonable por cuanto no es otro que el criterio general que la Administración está manejando para diferenciar las edificaciones de los terrenos, el que la superficie de estos bienes sustente o no construcciones, edificaciones o instalaciones, sean abiertas o cubiertas y tengan una o varias plantas. Sin embargo, el criterio adicional manejado por la DGT de considerar computable la superficie de estas cubiertas o tejados en forma de terrados de los edificios cuando puedan ser objeto de algún otro uso que el de servir de protección contra la intemperie, nos parece un criterio desproporcionado y, más aún, si atendemos a los ejemplos de tales usos considerados por la Administración, tales como que sirvan de miradores, para tender ropa, para una caseta de telefonía móvil, etc., tal criterio resulta claramente contrario a derecho y a la propia filosofía del impuesto.

En efecto, tal criterio supone que en los inmuebles en que existan tales tejados o cubiertas en forma de terrados se va a producir una doble imposición, pues siempre cabrá argumentar que tales superficies son susceptibles de servir, por ejemplo, de mirador, o para tender ropa o para instalar una antena de televisión o de telefonía móvil, etc. Por otra parte, no puede olvidarse que el impuesto grava el rendimiento medio presunto derivado del ejercicio de la actividad y, en virtud de este criterio manejado por la Administración, se están equiparando como índice de tal rendimiento la venta de metros cuadrados habitables y la venta de metros cuadrados en el tejado destinados a tendedero de ropa, por ejemplo, lo cual, sin duda, está muy alejado de representar un auténtico índice del rendimiento presunto obtenido con la promoción del inmueble en que tal uso del tejado sea posible.

Este criterio del uso susceptible de darse a la superficie del tejado en forma de terrado, de tener virtualidad a efectos de determinar su cómputo en la base de la cuota variable, debe utilizarse de una forma mucho más restringida, en el sentido de que tendrá tal virtualidad cuando el tipo o naturaleza del uso determine un mayor valor del inmueble en el mercado, por constituir el mismo un elemento especialmente valorado por los posibles compradores, igual que, como hemos visto, puede suceder respecto a las zonas ajardinadas o deportivas.

1.3. La cuota de radicación: el elemento superficie de los locales en la actividad de promoción inmobiliaria.

En el procedimiento de cuantificación del hecho imponible, a la parte de la cuota de tarifa procedente de lo establecido en la correspondiente rúbrica de las Tarifas, a la que anteriormente

sobre dichas superficies cubiertas o tejados se sustentaran otras construcciones o edificaciones o, sin que se produjera esta circunstancia, fueran susceptibles de usos diversos por parte de sus inquilinos o titulares (tendederos, miradores, casetas de ascensores, casetas de telefonía móvil, etc.), serían superficies computables a efectos de determinar la parte variable del referido Epígrafe».

hemos denominado cuota de licencia, habrá que adicionarle la parte de la cuota procedente de la toma en consideración y valoración del elemento tributario superficie de los locales, cuando para el ejercicio de la actividad se utilicen éstos, la que más atrás llamábamos cuota de radicación. La cuota de tarifa será el resultado de la suma de ambos elementos, cuando ambos intervengan en el ejercicio de la actividad, o de uno solo de ellos cuando esto no ocurra ⁶⁷.

Por lo tanto, cuando en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria descrito en los correspondientes epígrafes del Grupo 833 de las Tarifas se utilice un local, será necesario adicionar a la cuota resultante de la aplicación de lo dispuesto en tales epígrafes, la cuota correspondiente a la toma en consideración y valoración del local en cuestión. No obstante, hay que tener en cuenta que, dado que el objeto de la actividad de promoción inmobiliaria está constituido por inmuebles, la Regla 6.^a de la Instrucción va a establecer una serie de reglas que contribuyen a una delimitación negativa del concepto de local, algunas de las cuales, como veremos a continuación, están claramente referidas a esta actividad de promoción inmobiliaria.

La Regla 6.^a de la Instrucción establece, en primer lugar, una delimitación positiva de lo que constituye local a efectos del impuesto caracterizada por su enorme amplitud, ya que según el apartado primero del precepto, *«a los efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se consideran locales las edificaciones, construcciones e instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para cualesquiera actividades empresariales o profesionales»*.

Junto a esta amplitud del concepto de local adoptado por la normativa del impuesto destaca, como auténtica nota definitoria del mismo, la finalidad en cuanto al destino o uso del espacio físico en cuestión, ya que tiene que estar destinado y efectivamente utilizado para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Resulta indiferente, a estos efectos, el título jurídico por el que se disponga de ese local para el ejercicio de la actividad, propiedad, arrendamiento, etc., incluso la mera posesión de hecho del mismo ⁶⁸.

En segundo lugar, al lado de esta definición que constituye la delimitación positiva del concepto de local en el ámbito del impuesto, la propia Regla 6.^a 1 de la Instrucción establece un elenco de supuestos en los que, por distintos motivos, se niega expresamente que determinados espacios físicos utilizados en el ejercicio de determinadas actividades económicas tengan la consideración de local a efectos del impuesto. Es lo que constituye la delimitación negativa del concepto, lo que expresamente se declara que no es local en el ámbito del IAE. Entre esos supuestos excluidos del ámbito de local, dos son los que específicamente afectan a la actividad de promoción inmobiliaria, contemplados ambos en el apartado *h)* de la Regla 6.^a 1 de la Instrucción. El primero de ellos se refiere a los propios bienes inmuebles que constituyen el objeto de la actividad de venta de los mismos y la razón de tal exclusión es que tales bienes no se están utilizando efectivamente para el desarrollo de tal actividad económica, sino que constituyen el objeto mismo de la actividad desarrollada ⁶⁹.

⁶⁷ Así se señala en la Nota común a la Sección 1.^a para las actividades empresariales y en la Nota común 2.^a a la Sección 2.^a para las actividades profesionales, ambas del Real Decreto Legislativo 1175/1990.

⁶⁸ Cfr. PAGÉS I GALTÉS, *Manual del Impuesto...*, cit., págs. 124 y 125.

⁶⁹ Cfr., ANÍBARRO PÉREZ, S., *La sujeción...*, cit., págs. 132 y ss.

El segundo de estos supuestos se refiere a las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles que son objeto de promoción inmobiliaria. La razón de su exclusión es que estos bienes van a ser utilizados, generalmente, con carácter transitorio, sin que exista una ubicación estable, dado que los mismos están relacionados con una operación determinada y no tanto con lo que es el conjunto de la actividad económica correspondiente ⁷⁰. Asimismo, tal exclusión puede estar justificada en la función de información que tales bienes cumplen, imputándose la actividad de venta de los inmuebles a otras oficinas o establecimientos estables del sujeto pasivo que desarrolla la actividad de promoción inmobiliaria.

La consecuencia anudada a tal exclusión del concepto de local es que tales inmuebles no van a ser tenidos en cuenta a efectos de la aplicación del elemento tributario superficie regulado en la Regla 14.^a 1 F) de la Instrucción, ni tampoco a efectos de la aplicación del coeficiente de situación previsto en el artículo 87 del TRLRHL, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo de la Regla 6.^a 1 de la Instrucción.

La exclusión específica de estas oficinas de información instaladas en los propios bienes que son objeto de promoción inmobiliaria ha generado ciertas dudas interpretativas respecto a si en esta actividad debe ser tomado en consideración o no el elemento superficie de los locales regulado en la Regla 14.^a 1 F) de la Instrucción y, en consecuencia, si debe ser aplicado el coeficiente de situación previsto en el artículo 87 del TRLRHL. La Regla 6.^a 1 h) de la Instrucción, cuando excluye este tipo de oficinas del concepto de local a efectos del impuesto, parece estar tomando en consideración el carácter meramente transitorio de las mismas, en tanto en cuanto dure la promoción de los inmuebles en cuestión, y el uso asignado a las mismas, que es el de mera información sobre la promoción que se proyecta o efectúa. Pensemos, en este sentido, en el típico piso piloto que es enseñado como muestra de cómo son los inmuebles que se venden o en la oficina instalada provisionalmente en los terrenos en los que se lleva a cabo la construcción de los inmuebles donde se informa sobre plano o a través de una maqueta diseñada al efecto de las características de los inmuebles a construir.

Sin embargo, parece que la norma está presuponiendo que la actividad de venta, con la consiguiente formalización de los contratos, respecto a aquellos clientes que, una vez informados, estén interesados en la compra de los inmuebles objeto de la promoción inmobiliaria se remite a otras oficinas o locales de la empresa que tienen ya un carácter más estable y que están acondicionados con los medios tanto personales como materiales adecuados para esta finalidad. En definitiva, la norma parece presuponer la existencia de un establecimiento desde donde se lleva a cabo la dirección y el desarrollo del núcleo esencial de la actividad de promoción inmobiliaria consistente en la compra y venta de los inmuebles objeto de la misma, distinto, lógicamente, de estas oficinas de información instaladas en los propios inmuebles objeto de promoción ⁷¹.

⁷⁰ Cfr., ANÍBARRO PÉREZ, S., *La sujeción...*, cit., págs. 132 y ss.

⁷¹ Como destaca SORIANO BEL, J.M., *Tributación de promotores, constructores y arrendadores de inmuebles*, 2.^a edición, CISS, Valencia, 1995, págs. 81 y 82, en la actividad de promoción inmobiliaria tributarán por el elemento tributario superficie de los locales, por ejemplo, los centros de dirección u oficinas administrativas afectos al desarrollo de tal actividad.

Por lo tanto, el elemento tributario superficie de los locales y el coeficiente de situación sí que ha de tomarse en consideración respecto a estos locales en los que se desarrolla, aun de forma indirecta, una buena parte de la actividad de promoción inmobiliaria ⁷².

Cabría plantearse, entonces, incluso la posibilidad de atender a lo dispuesto en la Regla 5.^a 2 A c) de la Instrucción, para determinar que el lugar de realización de estas actividades será el del municipio donde esté ubicado el local o establecimiento desde donde se desarrollen las mismas, sin que a tal efecto tengan tal consideración las oficinas de información instaladas en los propios inmuebles que son objeto de promoción. Ello permitiría que en aquellos casos en los que exista un local desde el que se llevan a cabo la dirección de la actividad y las ventas de los inmuebles objeto de la misma los municipios pudiesen tener en cuenta tanto el elemento tributario superficie de los locales como el coeficiente de situación en la determinación de la cuota tributaria derivada tanto de la cuota fija como de la cuota variable prevista en las Tarifas del impuesto para esta actividad.

Sin embargo, aunque la actividad de promoción inmobiliaria es muy compleja y entraña el ejercicio de diversas actuaciones, por lo que en la mayoría de los casos no puede reducirse a la mera compraventa de inmuebles, es lo cierto que el eje de tal actividad viene constituido esencialmente por la venta a terceros de los inmuebles que constituyen su objeto. De ahí que cobre también relevancia desde el punto de vista del lugar de realización de dicha actividad lo dispuesto en la Regla 5.^a 2 B f) de la Instrucción cuando señala como lugar de realización de la actividad de arrendamiento o venta de inmuebles el término municipal en el que los mismos radiquen. Lo cual hace pensar que la venta de los inmuebles se lleva a cabo a efectos del impuesto fuera de establecimiento permanente, lo que implica que, al menos, el elemento tributario superficie de los locales no tiene incidencia alguna en relación con la cuota variable del impuesto por la actividad de promoción inmobiliaria, pues la misma, como hemos visto, está en función del número de metros cuadrados vendidos ⁷³. Si lo tendrá, en cambio, como hemos dicho, respecto a la cuota de radicación exigible por los locales indirectamente afectos a la actividad que tengan tal consideración en el ámbito del impuesto, a los que nos hemos referido anteriormente, tales como oficinas de ventas, dirección o gestión administrativa ⁷⁴. Desde mi punto de vista, cabría también plantearse la posibilidad de que el elemento tributario superficie de los locales pudiese llegar a tener trascendencia respecto a la cuota fija de licencia, pues la misma se exige con independencia de que se hayan o no producido ventas de inmuebles en el ejercicio. Sin embargo, entendemos que con la regulación actual del impuesto es difícil que esto último se sostenga, pues la parte fija de la cuota de licencia forma, en realidad, un todo con la parte variable de la misma, por lo que el alta en la matrícula por cuota municipal en un determinado municipio determinada en función del lugar de ubicación de los inmuebles objeto de promoción o venta implica la tributación tanto por la cuota fija como, en el caso de que se hayan vendido efectivamente inmuebles, por la cuota variable.

⁷² Cfr., en este sentido, SORIANO BEL, J.M., *Tributación de promotores...*, cit., págs. 82 y 83.

⁷³ Para la AEAT, en contestación de 2 de febrero de 1995 (NFC 008529), a la pregunta de si es aplicable el índice de situación a actividades como promoción inmobiliaria, construcción o arrendamiento, «a las actividades que no se ejercen en local determinado, aun tributando por cuota municipal, no les es de aplicación en índice de situación».

⁷⁴ Señala la AEAT a la pregunta de qué consideración tienen los locales destinados a oficinas administrativas en la actividad de promoción inmobiliaria en la contestación de 10 de febrero de 1995 (NFC 008231), que «tienen la consideración de locales indirectamente afectos, tributando exclusivamente por el elemento superficie».

Una postura en cierto punto contraria a la que venimos manteniendo ha sido sostenida por algún sector doctrinal, para el que la actividad de promoción inmobiliaria no se realiza en local determinado, con la consecuencia añadida de la irrelevancia del elemento tributario superficie de los locales y del coeficiente de situación municipal en todo caso ⁷⁵.

Tampoco nos resulta totalmente acertado, en este sentido, el criterio mantenido por el TSJ de Castilla y León sobre la cuestión, pues lleva a cabo una interpretación de lo dispuesto en la Regla 6.^a 1 h) de la Instrucción en conexión con lo dispuesto en el último párrafo de la misma que le conduce a afirmar con carácter general la irrelevancia de los locales en la actividad de promoción inmobiliaria. Si bien, como en el caso planteado en esta Sentencia la controversia se centraba en la aplicación del índice de situación sobre la parte de la cuota variable establecida en función de los metros cuadrados vendidos, aun no compartiendo totalmente el razonamiento, entendemos correcta la solución dada al caso ⁷⁶.

Nuestra discrepancia estriba en que la interpretación que se hace de lo dispuesto en la Regla 6.^a 1 h) de la Instrucción supone, desde nuestro punto de vista, una extrapolación de lo dispuesto en dicho precepto para las oficinas de información instaladas en los propios inmuebles objeto de promoción a cualquier otro local dispuesto por el sujeto pasivo para el ejercicio de la actividad, lo cual no se ajusta al ordenamiento, específicamente, a las reglas del impuesto sobre actividades económicas que toman en consideración los locales desde donde se desarrolla la actividad como un elemento de gran influencia en la determinación de la cuota tributaria a satisfacer por este impuesto.

Sería deseable, no obstante, de *lege ferenda*, que el legislador tomase una mayor conciencia de la realidad que manifiesta el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria y de la importancia, asimismo, para la autonomía tributaria municipal de la posibilidad de aplicar el coeficiente de situación en la determinación de la cuota tributaria a satisfacer por el impuesto. Y ello, a fin de que se estableciese un punto de conexión o lugar de realización de la actividad más acorde con esa realidad y con esas aspiraciones. En este sentido, desde mi punto de vista, cuando en el término municipal donde radiquen los inmuebles objeto de promoción o venta exista un local o establecimiento desde donde se desarrolle la dirección de tal actividad de promoción en su conjunto, o la venta de los inmuebles en particular (oficina de ventas), debería establecerse como lugar de realización de la actividad el local o establecimiento, a fin de que el elemento tributario superficie tenga incidencia,

⁷⁵ Cfr. PAGÉS I GALTÉS, J., *Manual...*, cit., págs. 149 y 150.

⁷⁶ En la STSJ de Castilla y León (Burgos), de 12 de abril de 1997 (rec. 1964/1995), se plantea un supuesto en el que el Ayuntamiento de Burgos gira una liquidación complementaria por el IAE en la que aplica el índice de situación correspondiente al lugar de ubicación del local a la cuota variable declarada por el sujeto pasivo y correspondiente a los bienes inmuebles vendidos durante el ejercicio anterior. La recurrente impugna tal liquidación por considerar que el índice de situación no es aplicable a la cuota variable al carecer los locales desde los que se efectúan las ventas de los inmuebles objeto de promoción de la consideración de locales a efectos del IAE de conformidad con lo dispuesto en la Regla 6.^a 1 h) de la Instrucción. El Tribunal da la razón en este punto a la recurrente, estableciendo el criterio de que el índice de situación no es aplicable a la parte variable de la cuota por la actividad de promoción inmobiliaria. Para el Tribunal, «*procede, en consecuencia, estimar el recurso y declarar la nulidad de la liquidación impugnada por cuanto aplica el índice previsto en el art. 89 de la Ley 39/1988 a los metros cuadrados edificadas o por edificar, urbanizados o por urbanizar, cuyas enajenaciones tuvieron lugar en el ejercicio 1994*». En el mismo sentido se pronuncia la STSJ de Castilla y León (Burgos), de 9 de mayo de 1997 (rec. 1053/1996).

no sólo a efectos de determinar la cuota de radicación, sino, fundamentalmente, a efectos de la aplicación del coeficiente de situación municipal tanto a la parte fija como a la parte variable de la cuota de licencia, pues dicho coeficiente constituye en la actualidad expresión de la autonomía tributaria de los municipios en este impuesto. En cambio, cuando en el término municipal de radicación de los inmuebles no se contase con un local desde el que se dirigiese la actividad o se realizasen las ventas (oficina de ventas), la actividad se entendería, lógicamente, realizada sin local determinado, por lo que no tendría relevancia alguna el elemento tributario superficie de los locales.

Resumiendo, pues, en la actividad de promoción inmobiliaria es posible encontrar tanto una cuota de licencia (parte fija más parte variable) como una cuota de radicación, correspondiente a esos locales indirectamente afectos a la actividad desde los que se desarrolla la dirección, administración, se lleva la contabilidad, se firman los contratos de compraventa, etc.

2. La cuota tributaria.

2.1. Concepto.

En cuanto a la cuota tributaria del impuesto en la actividad de promoción inmobiliaria, no plantea especialidad alguna respecto al régimen de determinación de la misma previsto con carácter general en la normativa del impuesto, si bien, como hemos adelantado, la escisión de la cuota de tarifa en dos partes que se liquidan e ingresan en dos momentos temporales distintos puede plantear algún tipo de duda respecto a la aplicación a ambas de los coeficientes y bonificaciones a tener en cuenta para la determinación de la cuota tributaria, pero, como hemos señalado, habrá de seguirse al respecto el criterio general.

El artículo 84 del TRLRHL define, con carácter general, la cuota tributaria del impuesto como la resultante de aplicar las tarifas y los coeficientes y bonificaciones previstos en la ley y, en su caso, acordados por cada ayuntamiento y regulados en las respectivas ordenanzas fiscales.

En el caso de la actividad de promoción inmobiliaria, para la que el Grupo 833 de las Tarifas no ha establecido la posibilidad de tributación por cuota provincial o nacional, la tributación lo será siempre por cuota municipal. Ello implica que la cuota tributaria a satisfacer será la resultante de aplicar sobre la cuota de tarifa el coeficiente de ponderación establecido en función del importe neto de la cifra de negocios, así como, en su caso, sobre la cuota de radicación el coeficiente de situación establecido por el municipio correspondiente e, igualmente, en su caso, las bonificaciones previstas en la normativa del impuesto.

2.2. El coeficiente de ponderación.

El coeficiente de ponderación está regulado en el artículo 86 del TRLRHL y ha constituido una de las grandes novedades introducidas en la regulación del impuesto por la Ley 51/2002. La

función del mismo es la de ponderar la cuota de tarifa en función del importe neto de cifra de negocios obtenido anualmente por el sujeto pasivo. A tal efecto, el artículo 86 del TRLRHL establece una escala de coeficientes en función de una serie de tramos de importe neto de cifra de negocios, adoptando una estructura progresiva que va desde el 1,29 para el tramo más bajo hasta el 1,35 para el más alto. A ello se une la disposición de que para aquellos contribuyentes sin importe neto de cifra de negocios el coeficiente a aplicar será de 1,31, previsión esta que parece estar refiriéndose a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que operen en España sin mediación de establecimiento permanente, dado que respecto a los mismos en la aplicación del impuesto se prescinde del dato del importe neto de cifra de negocios ya que no les resulta aplicable la exención establecida en función del mismo ⁷⁷.

Dada la estructura progresiva de esta tarifa establecida en función del importe neto de cifra de negocios anual, la misma se aplicará por tramos y no atendiendo a cantidades globales.

En el sector de la promoción inmobiliaria esta ponderación de la cuota de tarifa en función del importe neto de la cifra de negocios anual es susceptible de tener una relativa trascendencia, habida cuenta del precio de venta que los inmuebles alcanza en el mercado. Por ello, como ya hemos señalado, la aplicación de este coeficiente, inexistente en la estructura de liquidación del impuesto con anterioridad al año 2003 en que entró en vigor la Ley 51/2002, es susceptible de producir un aumento sensible en la cuota tributaria a satisfacer por el impuesto ⁷⁸.

Además de ello, en este sector es posible que se advierta el efecto de la progresividad que con tal coeficiente se ha introducido en el impuesto, si bien, el efecto de la misma es bastante débil, dada la mínima diferencia establecida entre los coeficientes aplicables a cada tramo de la tarifa ⁷⁹.

La introducción del importe neto de cifra de negocios como dato a tener en cuenta en la ponderación de la cuota a satisfacer por el impuesto ha perseguido la intención de captar la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo con la realización de la actividad económica, según declara la propia exposición de motivos de la Ley 51/2002 ⁸⁰.

Sin embargo, tal objetivo no se ha logrado, fundamentalmente, porque el importe neto de la cifra de negocios anual no es fiel reflejo del beneficio obtenido por el sujeto pasivo. Además,

⁷⁷ Sobre ello, nos remitimos a lo que hemos señalado en GARCÍA MARTÍNEZ, A., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en D. MARÍN-BARNUEVO (Coordinador), *Los Tributos Locales*, cit., págs. 319 y ss.

⁷⁸ CHECA GONZÁLEZ, C.; MERINO JARA, I., *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 148, señalan que «la verdadera y auténtica razón de ser de la introducción de este nuevo coeficiente de ponderación es la de intentar paliar la pérdida de recaudación que para las Corporaciones Locales ha supuesto el acogimiento de la exención del artículo 83.1 c) de la LRHL; pero nos parece injusto que tengan que ser los sujetos pasivos los que corran con una parte de las alegrías electoralistas del Gobierno».

⁷⁹ En este sentido, señala POVEDA BLANCO, F., *El nuevo Impuesto...*, cit., pág. 69, que resulta absurdo establecer un coeficiente de ponderación a través de un cuadro en el que a una diferencia tan elevada entre los escalones extremos se corresponde un mínimo incremento del coeficiente aplicable.

⁸⁰ Como proclama la exposición de motivos de la Ley 51/2002, las modificaciones en el IAE han perseguido el objetivo de que «el impuesto pase a tomar en consideración, para aquellos que continúen sujetos al pago del mismo, las concretas circunstancias económicas del obligado al pago».

el mismo no presenta un carácter homogéneo para los distintos sectores de actividad, por lo que contribuye a establecer diferencias de tributación en el IAE entre unos sectores y otros que no están justificadas, vulnerando con ello el artículo 31 de la Constitución. Buen ejemplo de ello lo representa el sector de la promoción inmobiliaria, donde el precio que alcanzan las ventas de inmuebles en el mercado no es comparable al precio de venta de los productos objeto de la actividad en otros sectores, lo que supondrá, como hemos señalado anteriormente, que la reforma del IAE haya sido susceptible de producir un considerable incremento de la presión fiscal sobre este sector de actividad.

Este coeficiente de ponderación en función del importe neto de la cifra de negocios se aplicará tanto a la parte de cuota de tarifa representada por la cuota fija de licencia como a la parte variable de la cuota de tarifa representada por la cuota determinada en función de los metros cuadrados enajenados durante el ejercicio, así como, en su caso, a la cuota de radicación correspondiente a los locales indirectamente afectos a la actividad.

2.3. El coeficiente de situación.

El coeficiente de situación regulado en el artículo 87 del TRLRHL se aplicará en el caso de cuotas municipales sobre la cuota modificada por la aplicación del coeficiente de ponderación establecido en función del importe neto de la cifra de negocios. Este coeficiente de situación es de regulación potestativa para los municipios, de forma que aquellos municipios que decidan ejercer el poder tributario que les habilita el TRLRHL en este punto, deberán establecer en su respectiva ordenanza fiscal reguladora del IAE la correspondiente escala de coeficientes de situación aplicable en su término municipal ⁸¹.

La finalidad perseguida por este coeficiente es la de ponderar la cuota a satisfacer por el IAE en función del lugar en que radique dentro del término municipal el local desde el que se ejerce la actividad. A tal efecto, los Municipios podrán categorizar las distintas vías públicas en función de una escala que va del 1 al 9 y podrán asignar el correspondiente coeficiente de situación aplicable a cada una de esas categorías de calles. El artículo 87 del TRLRHL establece, como límites máximo y mínimo que deben respetar en todo caso los municipios en la fijación de los coeficientes de situación establecidos para cada categoría de calles, el coeficiente 0,4 como mínimo y el 3,8 como máximo. Con lo cual, los Ayuntamientos disponen de un buen margen de actuación en el establecimiento de los distintos coeficientes, pudiendo llegar a aumentar la cuota hasta más de tres veces su cuantía, cuando el coeficiente se sitúe por encima de la unidad hasta 3,8 que es el límite máximo

⁸¹ Así, de las Ordenanzas fiscales reguladoras del IAE aprobadas por los Municipios capitales de provincia para el año 2005 sólo los Ayuntamientos de Ávila y de Cuenca no han hecho uso de esta facultad para regular el coeficiente de situación. En este caso no se aplica coeficiente de situación alguno, por lo que la cuota modificada por la aplicación del coeficiente establecido en función del importe neto de la cifra de negocios no sufre modificación ni al alza ni a la baja, lo cual, desde un punto de vista económico, es equivalente a la aplicación de un coeficiente 1. El resto de Municipios capitales de provincia, así como aquellos que no siendo capitales de provincia cuentan con una población superior a 100.000 habitantes sí que han hecho uso de esta facultad y en ejercicio de su poder tributario derivado han establecido la tabla de coeficientes que han considerado oportuna.

o, en su caso, pudiendo llegar a disminuir la cuota, cuando el coeficiente se sitúe por debajo de la unidad hasta 0,4 que es el mínimo ⁸².

Como hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, en la medida en que en el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria se utilicen locales tales como oficinas de dirección, oficinas de ventas, etc., sin tener en cuenta a estos efectos, lógicamente, los inmuebles que constituyen el objeto de la actividad misma y las oficinas de información situadas en los mismos, el coeficiente de situación se aplicará sobre la parte de la cuota correspondiente a la toma en consideración del elemento tributario superficie de estos locales, es decir, sobre la que hemos denominado cuota de radicación, ponderada tras la aplicación del coeficiente establecido en función del importe neto de la cifra de negocios. Nos hemos planteado, incluso, la posibilidad de que dicho coeficiente se aplique sobre la cuota fija, al no depender ésta de la existencia de ventas de inmuebles, si bien hemos concluido que con la regulación actual resulta difícil mantener esta solución por lo que respecto a esta actividad hemos sentado que tal coeficiente no es aplicable sobre la cuota fija ni, con mayor razón, sobre la cuota variable, al estar ésta en función de los metros cuadrados vendidos y entenderse realizada la venta de inmuebles en el término municipal en que radiquen, fuera de establecimiento permanente ⁸³.

2.4. Las bonificaciones sobre la cuota.

Sobre la cuota resultante tras la aplicación del coeficiente establecido en función del importe neto de la cifra de negocios y, en su caso, del coeficiente de situación, es posible todavía, cuando concurra el presupuesto de hecho legitimador, aplicar una serie de bonificaciones establecidas en el artículo 88 del TRLRHL. Es de significar que el precepto prevé bonificaciones obligatorias, que se aplicarán en todo caso cuando se produzca el presupuesto de hecho contemplado en las mismas,

⁸² Así, por ejemplo, entre los Municipios capitales de provincia destaca como municipio que ha establecido los coeficientes de situación al máximo que le permite el TRLRHL, Almería, que en la Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 ha clasificado las calles en 4 categorías, asignando a la 1.ª categoría el coeficiente máximo de 3,8 y a la 4.ª categoría el coeficiente de 3,2, siendo la media de los coeficientes aplicables a las distintas categorías de calles de 3,50. En el extremo contrario se encuentra el municipio de Jaén, en cuya Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 ha hecho uso de su poder tributario derivado para establecer los coeficientes de situación acercándose al mínimo permitido por el TRLRHL. Este Ayuntamiento ha establecido 5 categorías de calles, asignando a la 1.ª categoría el coeficiente 0,90 y a la 5.ª categoría el coeficiente 0,50. La media de los coeficientes establecidos para las distintas categorías de calles es de 0,70.

⁸³ Ello no significa que respecto a otras actividades que cuenten en las Tarifas del impuesto con una cuota fija y con una variable no resulte aplicable el coeficiente de situación sobre esta última. Así, respecto a otra actividad que también tiene asignada en las Tarifas del IAE tanto una parte fija como una parte variable de la cuota de licencia, cual es la actividad de espectáculos taurinos, comprendida en el Epígrafe 965.5 de la Sección 1.ª de las Tarifas, la STSJ de Andalucía (Sevilla), de 4 de marzo de 2001 (rec. 573/2000), ha señalado que el índice de situación es aplicable tanto a la cuota fija como a la cuota variable que se determina en función del número de espectáculos taurinos celebrados y se liquida independientemente de la cuota fija, por espectáculo celebrado. Y ello porque, como señala el Tribunal, «no obstante el carácter de la actividad de la actora, su importancia económica, medida por el número de espectáculos que anualmente organiza y la medida superficial del local donde se ejerce, la plaza de toros, del cual depende su aforo, aquella importancia puede ponderarse por la importancia de la calle donde se ejerce la actividad. Es decir: la misma actividad y desarrollada sobre una determinada medida superficial, no daría igual que radicara en el Paseo Colón, donde ejerce su actividad la actora, que en otra calle de esta ciudad que, por razones perfectamente cognoscibles por sus habitantes [la actora ejerce su actividad en la plaza de toros de la Maestranza y el Paseo Colón es una de las principales calles de Sevilla que corre paralela al río Guadalquivir], pudiera tener menor incidencia sobre los beneficios medios que se le suponen a su ejercicio y que es la razón del gravamen».

así como bonificaciones que son potestativas, es decir, que corresponde a los Municipios decidir si las establecen o no a través de su respectiva ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

Junto a ello hay que tener en cuenta que la Nota común 2.^a al Grupo 833 de las Tarifas establece una reducción del 50 por 100 de la cuota que corresponda satisfacer por cada metro cuadrado enajenado cuando la actividad de promoción inmobiliaria tenga por objeto inmuebles sujetos a la legislación de viviendas de protección oficial. Se trata, por lo tanto, de una bonificación específica prevista para la actividad de promoción inmobiliaria y que opera exclusivamente sobre la parte variable de la cuota de tarifa, implicando, en realidad, una reducción o bonificación de la cuota aplicable por metro cuadrado cuando el inmueble en cuestión esté sujeto a la legislación sobre viviendas de protección oficial. La Administración ha interpretado este beneficio fiscal en sentido estricto, al entender que no se benefician del mismo, por ejemplo, las viviendas de precio tasado, sino exclusivamente las de protección oficial ⁸⁴.

En cuanto a las bonificaciones establecidas en el artículo 88 del TRLRHL, ninguna de ellas está pensada específicamente para la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que no tiene sentido en un trabajo dedicado al régimen tributario de esta actividad en el IAE que nos detengamos en su estudio. Ello no obstante, es de significar que algunas de las bonificaciones potestativas pueden tener una incidencia mayor en este sector de la actividad económica. Nos referimos, en concreto, a la bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota prevista por creación de empleo.

Esta bonificación está prevista en el artículo 88.2 b) del TRLRHL y de la misma se podrán beneficiar los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido durante el período impositivo inmediato anterior al de la aplicación de la bonificación, en relación con el período anterior a aquél. El precepto habilita, asimismo, a los municipios para que puedan establecer el porcentaje de bonificación, sin rebasar el límite del 50 por 100, en función de cuál sea el incremento medio de la plantilla de trabajadores.

Pese al valioso fin perseguido por esta bonificación, cual es el fomento del empleo estable, no han sido muchos los municipios que han establecido la misma en su respectiva ordenanza fiscal reguladora del impuesto ⁸⁵. Además, los que lo han hecho, por lo general, han establecido porcentajes de incremento medio de la plantilla de trabajadores con contrato indefinido tan altos para que el sujeto pasivo pueda beneficiarse de la bonificación, que difícilmente va a encontrar una aplicación efectiva ⁸⁶.

⁸⁴ Como señala la contestación de la DGCHT de 11 de junio de 1997 a la consulta núm. 1946, *«tan sólo se benefician de la reducción del 50 por 100 los inmuebles sujetos a la legislación de viviendas de protección oficial, no gozando, por tanto, de dicha reducción las "viviendas de precio tasado"»*.

⁸⁵ Resulta significativo, en este sentido, que las dos grandes ciudades más pobladas de nuestro país, Madrid y Barcelona, no hayan establecido en sus respectivas Ordenanzas fiscales reguladoras del IAE para el año 2005 esta bonificación por creación de empleo.

⁸⁶ Así, entre los Municipios capitales de provincia que más facilidades han dado en el establecimiento de esta bonificación para su aplicación efectiva se encuentra Ciudad Real, que ha establecido en la Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 unos porcentajes de bonificación por creación de empleo que oscilan entre el 10 y el 50 por 100 en función del número de trabajadores contratados. Por ejemplo, de 5 a 10 trabajadores, el porcentaje de bonificación es del 10 por 100 y, en el otro extremo, si se contratan más de 40 trabajadores, el porcentaje de bonificación es del 50 por 100. Lo habitual entre los

V. LA GESTIÓN DEL IMPUESTO EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

La gestión del IAE respecto a la actividad de promoción inmobiliaria no presenta especialidades propias derivadas del tipo de actividad. No obstante, al igual que sucede en otras actividades contempladas en las Tarifas del impuesto que cuentan con una parte fija y una parte variable de la cuota de tarifa, en el caso de la actividad de promoción inmobiliaria el sujeto pasivo vendrá obligado a presentar una declaración de variación relativa a los metros cuadrados urbanizados o por urbanizar, edificados o por edificar vendidos durante el período impositivo. De acuerdo con lo dispuesto en la Nota común 1.^a al Grupo 833 esta declaración se presentará en la Administración tributaria competente dentro del primer mes de cada año natural e irá referida a los metros cuadrados vendidos en el año anterior. En el supuesto de cese en el ejercicio de la actividad antes del 1 de enero la declaración de los metros cuadrados cuyas enajenaciones hayan tenido lugar en el año en el que se produce el cese se presentará conjuntamente con la declaración de baja.

Los Ayuntamientos han centrado tradicionalmente la inspección del IAE en este sector económico, precisamente, por la obligación de declarar los metros cuadrados vendidos anualmente, dato este variable de año en año y respecto al cual es posible que la declaración presentada por el sujeto pasivo no se ajuste a la realidad. Para ello los Ayuntamientos han contado con la información proporcionada por los expedientes relativos al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con la suministrada por los expedientes correspondientes a las licencias urbanísticas otorgadas y, finalmente, con la información que les ha podido ser remitida por los propios Notarios en cumplimiento de los deberes que en este sentido les impone el ordenamiento. Ello ha motivado, en muchos casos, que los servicios de inspección municipales hayan levantado actas con prueba preconstituida con base en esta información que ya obra en su poder ⁸⁷.

Municipios capitales de provincia que han establecido esta bonificación, que tampoco han sido muchos, es que el porcentaje de la misma esté en correlación con el porcentaje de incremento de la plantilla. En este sentido, el Ayuntamiento de Valencia, en la Ordenanza fiscal reguladora del IAE para 2005 ha establecido que para un porcentaje de incremento de plantilla igual o superior al 10 por 100, la bonificación será del 10 por 100 y así sucesivamente hasta establecer que para un porcentaje de incremento de plantilla igual o superior al 50 por 100, el porcentaje de bonificación será también del 50 por 100.

⁸⁷ Ilustrativa, en este sentido, resulta la STSJ de Andalucía (Granada), de 17 de marzo de 2003 (rec. 4117/1997), cuando ante las alegaciones de indefensión esgrimidas por la actora como un vicio formal del procedimiento de inspección seguido, señala que *«habiendo sido conocida por la Administración local la transmisión de los terrenos llevados a cabo por la mercantil demandante durante el ejercicio de 1994, a través de las declaraciones presentadas a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, y comprobando también que en los archivos municipales obraba el expediente número 285/90 por el que se concedía licencia de obra mayor a la mercantil demandante para la construcción de 48 viviendas, locales y sótanos en la Barriada El Retamar con una superficie construida de 6.720,92 metros cuadrados donde figura como promotor de esa construcción, se le abre el procedimiento previsto en los preceptos arriba reseñados [acta con prueba preconstituida], con la seguridad de que también se ha realizado el presupuesto de hecho determinante del Impuesto sobre Actividades Económicas, dado que no existe constancia, tampoco, de que la demandante hubiera presentado esa declaración a los efectos de liquidar la cuota variable a la que se refiere el Epígrafe 833.2 de las Tarifas del citado Impuesto. Este modo de actuar en la instrucción de un procedimiento con la prueba preconstituida de la realización del hecho imponible, no impide que el órgano inspector se dirija al obligado tributario requiriéndole la documentación que fuera precisa para la culminación de dicho procedimiento de liquidación tributaria, porque la constancia de que el hecho imponible se ha realizado no es óbice para que el actuario se dirija al contribuyente requiriéndole los datos que fueren precisos para la formalización del acto de liquidación tributaria, documentos que no venían sino a corroborar las transmisiones de edificaciones efectuadas por la actora en el período enero 1992 a diciembre de 1995 que, como ya se ha indicado conocía de su realización el Ayuntamiento demandado a través de las declaraciones correspondientes al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, de modo que bajo esta perspectiva, ningún vicio cabe apreciar en la instrucción del procedimiento inspector»*.

Lo cual, lógicamente, no impide que los servicios de inspección del impuesto puedan requerir del propio obligado tributario la aportación de determinada información relativa a los inmuebles transmitidos y que puedan, asimismo, desarrollar actuaciones de verificación y comprobación de esta información ⁸⁸.

VI. LA INCIDENCIA DE LAS EXENCIONES POR PERSONA FÍSICA, POR INICIO DE ACTIVIDAD Y POR IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS EN LA ACTIVIDAD DE PROMOCIÓN INMOBILIARIA

Ninguna de las nuevas exenciones introducidas en la regulación del impuesto por la Ley 51/2002 están pensadas para su aplicación específica en este sector de la actividad económica, por lo que no han sido objeto de tratamiento específico en este trabajo. En el mismo hemos partido de la idea de que tales exenciones no son susceptibles de tener una gran incidencia en este sector de la promoción inmobiliaria. Y ello pese a que tales exenciones han modificado la fisonomía misma del impuesto, convirtiéndolo en un impuesto que grava el ejercicio en territorio español de una actividad económica por grandes empresas, o quizá fuese más exacto señalar que por empresas cuyo importe neto de cifra de negocios alcance el millón de euros, ya que el concepto de gran empresa puede ser equívoco, dado que en otros impuestos del sistema se exigen otro tipo de requisitos para clasificar a un contribuyente en esta categoría.

Esta idea la hemos apoyado, en primer lugar, respecto a la exención para las personas físicas, en que en este sector, dadas las enormes inversiones que requiere la promoción de terrenos y edificaciones, aunque la misma se limite a la compra y venta de los mismos sin el desarrollo también de las actividades de construcción, lo habitual es que sea desarrollada por personas jurídicas o entidades de las previstas en el artículo 35.4 de la LGT. Ello no obsta, claro está, a que en aquellos casos en que tal actividad sea desarrollada por una persona física la exención cobre plena virtualidad también en este sector económico y que tal actividad quede totalmente exenta del pago del impuesto.

En segundo lugar, la idea de la poca incidencia en relación con otros sectores económicos de las nuevas exenciones la fundamentábamos en que la exención establecida para las personas jurídicas y las entidades del artículo 35.4 de la LGT en función del importe neto de la cifra de negocios anual es susceptible de desplegar una incidencia muy relativa en las actividades de promoción inmobiliaria por los precios de venta que en el mercado alcanzan los bienes inmuebles objeto de tal actividad. Como señalábamos, es perfectamente imaginable que una empresa con una sola operación de venta de un inmueble alcance ya el millón de euros de importe neto de cifra de negocio que exige la normativa del impuesto para obligar al sujeto pasivo a tributar efectivamente por el mismo. Con lo cual, como regla de principio, esta auténtica exención *estrella* de la reforma del impuesto es susceptible de tener una incidencia muy pequeña en el sector de la promoción

⁸⁸ Como se señala en la STSJ de Madrid de 10 de marzo de 2003 (rec. 25/2003), «la Inspección se basa "en la documentación presentada por la propia sociedad", cuyas "relaciones han sido objeto de comprobación en base a elementos como escrituras, contratos y otros datos"».

inmobiliaria, convirtiendo, por el contrario, a este sector en uno de los pocos que mayoritariamente va a contribuir efectivamente por este impuesto con el añadido de que, por la aplicación del nuevo coeficiente de ponderación en función del importe neto de cifra de negocios y del nuevo coeficiente de situación que pueden aprobar los municipios, tal contribución lo va a ser en mayor medida de lo que lo venía siendo antes de la reforma del impuesto.

Por lo tanto, sólo resta la exención establecida por inicio de una actividad económica en territorio español, prevista para los dos primeros años de ejercicio de la actividad, como exención que puede tener en este sector económico una incidencia paralela o similar a la que puede desplegar en cualquier otro. Pero hay que reconocer, no obstante, que el presupuesto de hecho de la exención, el inicio de la actividad en territorio español, y el período de duración de la misma que se va a extender exclusivamente a los dos primeros años de ejercicio de la actividad, le dotan de una relevancia muy pequeña frente a las otras dos exenciones a las que hemos hecho referencia.

Todo ello lo hemos afirmado en línea de principio, si bien, hemos advertido que la deficiente configuración técnica que el legislador ha dado a la regulación de estas exenciones puede hacer que las mismas puedan tener una incidencia en este sector económico inicialmente no prevista. Ahora que ya hemos analizado el régimen tributario en el IAE de la actividad de promoción inmobiliaria estamos en disposición de profundizar en esta otra idea, lo que servirá de conclusión a este trabajo.

Al margen de que con la exención subjetiva prevista para las personas físicas en la que no se ha establecido, como parecería razonable y ajustado al principio de igualdad, el mismo límite cuantitativo del millón de euros de importe neto de cifra de negocios que sí se ha establecido para las empresas y entidades, los operadores en el sector de la promoción inmobiliaria puedan diseñar el ejercicio de sus actividades de forma que las mismas sean imputables a una persona física y no a una empresa o entidad del artículo 35.4 de la LGT con la finalidad de quedar cubiertos por la exención subjetiva total prevista para aquéllas, sin duda el mayor juego en busca de la elusión del pago del impuesto al amparo de una norma de exención lo va a proporcionar la configuración que el legislador ha dado a la exención para las empresas y entidades establecida en función del importe neto de la cifra de negocios.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1 c) del TRLRHL el importe neto de cifra de negocios a considerar en un determinado período impositivo para determinar si el sujeto pasivo se halla exento del impuesto, así como para aplicar el coeficiente de ponderación para el caso de que no lo esté, es el importe neto de cifra de negocios que el sujeto pasivo obtuvo dos años atrás ⁸⁹.

⁸⁹ La ampliación de uno a dos años de antelación a la fecha del devengo del IAE del período impositivo en que la magnitud del importe neto de la cifra de negocios vaya a surtir efecto, se produjo a través de la enmienda núm. 228, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, en cuya justificación se señala que *«para la determinación de la exención, se sustituye como punto de referencia la cifra de negocios del año anterior al de devengo del IAE por la correspondiente al período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de No Residentes hubiese finalizado el año anterior al del devengo del IAE. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocio será el que corresponda al penúltimo año anterior al del devengo del IAE, todo ello con objeto de agilizar la gestión y la recaudación del impuesto, tal y como ha sido solicitado por la Federación Española de Municipios y Provincias»*. (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado. Séptima Legislatura. Serie II: Proyectos de ley, de 4 de diciembre de 2002, núm. 96, págs. 123 y 124).

La circunstancia de que la obtención en un año determinado de un importe neto de cifra de negocios que alcance el millón de euros tenga trascendencia a efectos de determinar la tributación efectiva por el IAE dos años más tarde, ofrece al contribuyente la posibilidad de que, cuando se produzca en un determinado año esta circunstancia, con la finalidad de eludir el pago del impuesto correspondiente al segundo período impositivo posterior, el contribuyente proceda a causar baja en el ejercicio de la actividad en cuestión antes de que se produzca el devengo del impuesto correspondiente a ese segundo período impositivo posterior, esto es, antes del 1 de enero de ese año, a fin, como decimos, de evitar el pago del impuesto.

Evidentemente, no en todos los sectores o actividades económicas es posible operar con esta flexibilidad en cuanto a tiempo de ejercicio de la actividad y baja en la misma con la finalidad de eludir o evitar el pago del impuesto, pero sí hay algunos, como destacadamente es el caso de este sector de la promoción inmobiliaria del que nos estamos ocupando, donde tal flexibilidad puede llegar a lograrse sin menoscabo del rendimiento de la actividad económica ⁹⁰.

No es de extrañar, por ello, que la Dirección General de Tributos haya resuelto ya un buen número de consultas sobre la aplicación de esta exención a la actividad de promoción inmobiliaria. Algunas de estas consultas plantean, precisamente, el problema temporal en la aplicación de la exención ⁹¹. El criterio de la DGT, por lo que ahora nos interesa, es claro en determinar que si dos años atrás no se alcanzó el millón de euros de importe neto de cifra de negocio, el sujeto queda exonerado tanto del pago de la cuota fija como de la cuota variable correspondiente, así como de la presentación de declaraciones por esta última, respecto al segundo período impositivo a contar desde aquel en que no se alcanzó la consabida cifra neta de negocio ⁹². En cambio, cuando en un período impositivo se alcance el millón de euros de importe neto de cifra de negocio, la exención no opera respecto al impuesto a pagar dos períodos más tarde, surgiendo la obligación de presentar

⁹⁰ Como señala MARTÍNEZ VIDAL, I., «*Incidencias de la reforma...*», cit., pág. 67, con referencia a la exención por inicio de actividad, pero que entendemos perfectamente aplicable también a la exención en función de la cifra neta de negocio, «la exención por inicio de actividad puede provocar, como ya advertimos con anterioridad, que para cada nueva promoción de viviendas o de terrenos se pretenda realizar una empresa del sector, se cree una nueva sociedad, siempre que la nueva sociedad no suceda a otra anterior, ya que en los casos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad económica, no estaríamos en el supuesto de la exención por inicio de actividad».

⁹¹ Así, en la Resolución de la DGT núm. 903/2004, de 1 de abril (JUR 2004/158928), la cuestión sometida al criterio de este centro directivo versa sobre la aplicación de la exención por cifra neta de negocio a una sociedad mercantil que está dada de alta desde 1995 en el Epígrafe 833.2, «promoción de edificaciones» de la Sección 1.ª de las Tarifas del IAE, cuya cifra neta de negocios en el año 2001 es inferior a un millón de euros y que presenta la baja en el IAE en marzo de 2004. En el mismo sentido, la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), se pronuncia sobre la aplicación de la exención a una sociedad que se dedica a la promoción y venta de viviendas cuya cifra neta de negocio no superó el millón de euros en 2001 ni en 2002, pero sí en 2003.

⁹² Señala la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), respecto a una sociedad dedicada a la promoción de edificaciones que en los años 2001 y 2002 ha obtenido un importe neto de cifra de negocio inferior a un millón de euros, superando tal cifra en el año 2003, que «*respecto al impuesto correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004, de acuerdo con la exención prevista en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad consultante está exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, no teniendo obligación de declarar las enajenaciones que se hayan efectuado en dichos ejercicios, ya que esta obligación debe entenderse establecida para los sujetos pasivos que no están exentos del pago del impuesto en el período en que las enajenaciones tuvieron lugar*». Es de destacar que el juego del elemento temporal en esta exención hace que en el año 2003, aunque el importe neto de la cifra de negocios de la entidad ha superado el millón de euros, ésta goce de la exención del IAE correspondiente a ese período impositivo, dado que el efecto de tal circunstancia se traslada al período impositivo de 2005, como explicamos en la nota siguiente.

las oportunas declaraciones ⁹³. Pero esta consecuencia puede evitarse, como decíamos, si la entidad que ha llegado al millón de euros de cifra neta de negocios se da de baja y se disuelve y extingue antes de que comience el período impositivo en el que viene obligada a pagar el impuesto por tal circunstancia ⁹⁴.

Aun sin llegar al caso extremo de dar de baja la sociedad, extinguirla y disolverla a fin de evitar el pago del impuesto una vez que dos períodos impositivos atrás se alcanzó el millón de euros de cifra neta de negocio, el juego del elemento temporal de la exención produce otras consecuencias de menor entidad, pero asimismo contrarias al principio de capacidad económica en relación con el de igualdad tributaria en aquellos sectores de actividad, como el de la promoción inmobiliaria, para los que las Tarifas del impuesto han establecido una cuota variable.

En efecto, centrándonos en el caso de la promoción inmobiliaria, el hecho de que el impuesto no se pague en el período impositivo en el que la entidad alcance la cifra de un millón de euros de cifra de negocio, sino dos períodos impositivos más tarde, hace que se aleje y, de alguna forma, se desvincule el momento de pago del impuesto del momento de obtención de la riqueza.

Si tomamos como ejemplo el caso planteado en la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), referido a una sociedad dedicada a la promoción y venta de viviendas que en 2001 y 2002 no superó el millón de euros de importe neto de cifra de negocio y sí superó esa cifra en 2003, la misma está exenta en el período impositivo de 2003, en el que ha obtenido la cifra de un millón de euros de cifra de negocio y, por tanto, en el que es presumible que la cuota variable, que está en función del número de metros cuadrados vendidos en tal período, de haber tenido que tributar, hubiese sido bastante elevada. Sin embargo, la sociedad viene obligada a tributar en el período impositivo de 2005, calculando y declarando la cuota variable en función de los metros cuadrados vendidos en ese año ⁹⁵.

Con lo cual, si hipotéticamente suponemos que en 2005 la sociedad ha tenido un importe neto de cifra de negocio inferior al millón de euros, el período impositivo en que viene obligada a

⁹³ Señala, en este sentido, la Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664), a la que hemos hecho referencia también en la nota anterior, que *«respecto al impuesto correspondiente al ejercicio 2005, y en función del importe neto de la cifra de negocios, la entidad no estará exenta del pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que tendrá la obligación de declarar en enero de 2006 los metros cuadrados edificadas o a edificar cuyas enajenaciones hayan tenido lugar durante el año 2005, sin que sea necesario presentar declaraciones cuando no se hayan efectuado ventas en dicho ejercicio»*. En este caso, también el juego del elemento temporal puede hacer que aunque en el año 2005 la entidad no haya superado el millón de euros de cifra neta de negocio, venga obligada a pagar el impuesto correspondiente a ese período impositivo.

⁹⁴ Como señala la Resolución de la DGT núm. 903/2004, de 1 de abril (JUR 2004/158928), *«respecto al supuesto de la disolución y liquidación de la misma sociedad mercantil, presentada la baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas en marzo de 2004, sin efectuar durante dicho ejercicio ninguna venta de inmuebles, y con un importe neto de la cifra de negocio de 2002 inferior a 1.000.000 de euros, procede indicar lo mismo que respecto al año 2003 por lo que se refiere a la exención de pago del Impuesto sobre Actividades Económicas para el período impositivo 2004. Por último y en relación con el ejercicio 2005, si la sociedad mercantil está ya disuelta y liquidada en 2004, la Sociedad no existirá ni ejercerá actividad económica alguna en el año 2005, no produciéndose la realización del hecho imponible por dicha sociedad en dicho período, y por lo tanto, no teniendo ninguna relevancia a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2003»*.

⁹⁵ Nos remitimos a las notas anteriores en las que acabamos de tratar de esta Resolución de la DGT núm. 905/2004, de 1 de abril (NFC 019664).

tributar por el impuesto no se corresponde, presumiblemente, con aquel en el que obtuvo un mayor beneficio derivado del ejercicio de la actividad, que en nuestro ejemplo sería el 2003. Esto lleva aparejadas dos consecuencias negativas desde el punto de vista de los principios de capacidad económica y de igualdad tributaria, la primera que el pago del impuesto se encuentra desvinculado temporalmente del momento en el que se obtuvo el beneficio o, en su caso, el mayor beneficio. La segunda que, por lo que respecta a la cuota variable, al liquidarse en función de los datos correspondientes al período impositivo en que se tributa efectivamente y no a aquel en que se obtuvo la cifra de un millón de euros de cifra de negocio, para el caso de que en el período impositivo en que se tributa efectivamente, en nuestro ejemplo el 2005, el importe neto de cifra de negocio no llegue al millón de euros, la cuota variable puede llegar a ser mucho más pequeña respecto a la que hubiese correspondido pagar en el período impositivo en el que se alcanzó el millón de euros de cifra neta de negocio. Incluso, dicha cuota variable puede llegar a ser cero si en ese período impositivo en que corresponde pagar el impuesto no se vendieron inmuebles.

Todas estas consecuencias a que conduce o puede conducir el juego del elemento temporal en la aplicación de la exención establecida en función del importe neto de la cifra de negocios para las personas jurídicas y entidades ponen de manifiesto el desajuste de la misma con el principio de capacidad económica en relación con el de igualdad tributaria.

Si tomásemos, finalmente, en consideración la exención por inicio de actividad económica en territorio español prevista para los dos primeros años del mismo, evidentemente, también ofrece ciertas posibilidades a la planificación fiscal de los sujetos pasivos que actúan en el sector de la promoción inmobiliaria, pues los mismos, a fin de obtener el máximo rendimiento económico de esta exención podrían diseñar el ejercicio de su actividad de forma que lo hagan a través de la creación de una entidad distinta y diferenciada que no suceda a otra anterior para cada una de las promociones concretas de terrenos y edificaciones que acometan ⁹⁶.

VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

Como conclusión general, pues, a cuanto llevamos dicho, la actividad de promoción inmobiliaria constituye un buen banco de pruebas para comprobar los excesos, por una parte, y deficiencias, por otra, del nuevo IAE configurado por la Ley 51/2002. Como ha quedado puesto de manifiesto, el impuesto, en su configuración actual, no sale bien parado desde el punto de vista de los principios materiales de justicia tributaria contemplados en el artículo 31 de la Constitución. Tales reformas han sido objeto recientemente de cuestionamiento constitucional, como hemos apuntado. Quizá pronto contemos con una decisión del Tribunal Constitucional que venga a corregir tales excesos y, tal vez, en este sentido, con una nueva regulación del impuesto que venga a corregir sus deficiencias y, sobre todo, que venga a congraciarse con el principio de capacidad económica y de igualdad tributaria. Lo que es seguro es que la actividad de promoción inmobiliaria seguirá constituyendo una de esas actividades claves a las que el nuevo impuesto deberá prestar una mayor atención, pues muchos son, como hemos visto a lo largo de este trabajo, los problemas que la aplicación del IAE ha planteado y está planteando en este sector económico.

⁹⁶ Sobre ello, cfr., MARTÍNEZ VIDAL, I., «Incidencias de la reforma...», cit., pág. 67.

JOSÉ A. ROZAS VALDÉS

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
UB/Abat Oliba CEU*

Extracto:

PESE a su acentuada polisemia, en el Derecho tributario español no se renuncia al empleo de la palabra «canon» para denominar las más variadas prestaciones patrimoniales. A través del análisis de tres supuestos bien distintos, unos cánones forales sobre infraestructuras viarias, el canon catalán de residuos y el llamado canon por copia privada, se reflexiona sobre el concepto de tributo y sobre los modelos financieros que subyacen en cada uno de los supuestos objeto de atención.

La conclusión no puede ser otra sino la de advertir como nota común a los tres casos una dosis mayor o menor de incoherencia conceptual y económica en el modo de resolver las relaciones jurídicas que vienen a ordenar. En definitiva, pues, se puede afirmar que cuando en nuestro Derecho se utiliza esta equívoca palabra para designar una prestación patrimonial es en perjuicio del principio de seguridad jurídica, al objeto de camuflar un régimen de ordenación sobre cuya congruencia se albergan algo más que dudas.

En el caso catalán, el más intrascendente, probablemente porque no se termina de aceptar que una prestación cuyos principales deudores son Administraciones públicas pueda denominarse, sencillamente, impuesto. En el de la copia privada, por no ser del todo transparente la naturaleza y función encomendada a sus destinatarios mediatos, las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual. Y en el de las autopistas, el de mayor entidad en términos de modelo administrativo y financiero, porque los poderes públicos no aciertan a adoptar una posición coherente en la construcción y mantenimiento de grandes infraestructuras.

En los tres, eso sí, lo mejor habría sido que –una vez tomada la decisión política– se hubiera optado por la claridad jurídica, denominando la prestación elegida no con un *flatus vocis*, canon, sino con un nombre inequívoco: tasa, impuesto o precio.

Sumario:

Planteamiento.

1. La confusión como imperativo.
2. «Las terceras vías».
3. Los antecedentes en España.
4. La opción foral.
 - 4.1. Naturaleza jurídica de los cánones.
 - 4.2. Elementos esenciales y aplicación.
 - 4.3. Una alternativa de *lege ferenda*.
5. El modelo catalán de depósitos de residuos.
6. La compensación de los derechos de autor.
 - 6.1. El sistema adoptado.
 - 6.1.1. Naturaleza privada de la relación.
 - 6.1.2. Los elementos esenciales de la relación.
 - 6.1.3. El tratamiento tributario.
7. Conclusiones.

NOTA: Este trabajo trae causa de mi participación en la Jornada, celebrada en Vitoria en abril de 2003, que con el título «La Gestión de las Infraestructuras» coordinaron, desde el Observatorio de servicios públicos y libre competencia, D. Emiliano LÓPEZ ATXURRA y desde la UPV el Profesor LÓPEZ BASAGUREN. Estoy en deuda con ambos, por su amabilidad y atenciones, así como con el Rector honorario de la Universitat Abat Oliba CEU, D. Juan F. CORONA RAMÓN, de quien surgió la idea de invitarme a participar en las mismas.

PLANTEAMIENTO

A finales de 2002 las Juntas Generales de Guipúzcoa ¹ y de Vizcaya ² aprobaron el régimen jurídico de un denominado «canon de utilización de infraestructuras viarias» destinado a procurar recursos financieros a las dos sociedades públicas que en ambos territorios tienen encomendada, desde entonces, la gestión de determinados tramos de autopistas. Las dos normas forales presentan una clara identidad de razón y una palmaria similitud formal.

Pocos meses más tarde el Parlamento de Cataluña promulgaba una ley relativa a la financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos por la que se creaba un denominado «canon sobre la disposición de residuos» ³.

La normativa vigente en materia de propiedad intelectual reconoce a los titulares de derechos sobre la misma el derecho a obtener una remuneración equitativa y única por la copia privada de sus obras. El pago de esta remuneración se articula a través de lo que se ha dado en llamar «canon por copia privada» que los fabricantes de determinados productos relativos a la reproducción de obras intelectuales han de satisfacer a las entidades que gestionan los intereses de quienes son titulares de derechos sobre las mismas.

Las tres prestaciones comparten una misma denominación, formalmente en los dos primeros casos, obedeciendo su contenido a premisas bien diversas. El objetivo del presente trabajo consiste en preguntarse cómo es posible tal equivocidad para, a partir del estudio del régimen jurídico de las tres prestaciones enunciadas, demostrar que el término «canon», como categoría financiera, no significa nada o –más bien, que es lo mismo– puede significar cualquier cosa.

A tal objeto se seguirá el siguiente recorrido. En primer lugar, se centrará el discurso en el marco conceptual y normativo genérico, arrancando desde el panorama que se presenta ante quie-

¹ Norma Foral núm. 7, de 3 de octubre de 2002, por la que se regula el Canon de Utilización de Infraestructuras Viarias y se regulan determinados aspectos del Régimen Jurídico Tributario de la Sociedad Pública Foral «Bidegi Gipuzcoana Azpiegituren Agentzia-Agencia Guipuzcoana de Infracstructruas, S.A.» (en adelante, NFGCUIV).

² Norma Foral núm. 11, de 12 de diciembre de 2002, por la que se crea y regula el canon de utilización de infraestructuras viarias y se regulan determinados aspectos del régimen tributario de la Sociedad Pública Foral «Bizkaiko Hegoaldeko Akzesibilitatea, S.A.» (en adelante, NFBCUIV).

³ Ley núm. 16, de 13 de junio de 2003, de financiación de las infraestructuras de tratamiento de residuos y del canon sobre la disposición de residuos (DOGC, de 1 de julio).

nes trabajan y modelan los instrumentos financieros relativos a la financiación de las infraestructuras (epígrafes 1 a 3). La financiación de infraestructuras, de las de transporte en particular –su construcción, su gestión o ambas cosas– discurre por una variada panoplia de recursos y sistemas que, a su vez, ha experimentado una acelerada transformación en los últimos años. Se trata, de procurar clarificar –en dichos epígrafes– la naturaleza y régimen jurídico de estos cánones, desde la perspectiva del Derecho tributario español vigente. Tratar de explicar por qué se ha utilizado la palabra «canon» –y no peaje, tasa, tarifa o precio– para identificar esta prestación, a qué régimen jurídico general cabe reconducir su marco normativo especial, y las consecuencias que en el orden jurídico financiero pueda tener dicha opción.

Para ello se razonará, en primer lugar, por qué la confusión conceptual en lo relativo a la financiación de las infraestructuras es prácticamente un imperativo lógico (epígrafe 1); a continuación se identificarán los elementos básicos que caracterizan cada una de las modalidades de prestación a través de las cuales se financia su construcción y/o mantenimiento (epígrafe 2); para explicar el marco jurídico español, a partir de su evolución reciente (epígrafe 3); y terminar analizando la opción elegida por las Juntas Generales de Vizcaya y Guipúzcoa (epígrafe 4).

Anticipando las conclusiones a las que se llega (epígrafe 7), puede apuntarse que el hecho de exigir una determinada prestación por el uso de ciertas infraestructuras de transporte es una opción de orden estrictamente político y no una exigencia jurídica. Tomada la decisión, su forma y régimen financiero está condicionado, eso sí, por el particular régimen jurídico vigente en ese momento en la jurisdicción de que se trate.

Pues bien, sentado lo anterior –que aun siendo obvio no siempre se comparte– puede afirmarse que los cánones forales de infraestructuras viarias son técnicamente aceptables, desde el punto de vista del Derecho financiero en el que se enmarcan y no son sino precios –públicos, si se quiere– revestidos con una ambigua denominación: «canon». De entender que en la provisión del servicio en razón del cual se establecen –el uso de una infraestructura viaria– median condiciones de coactividad, el establecimiento de los mismos mediante ley permitiría entender respetado con ello los requisitos que de las prestaciones patrimoniales públicas viene exigiendo la jurisprudencia constitucional en la materia.

De *lege ferenda* (epígrafe 4.3), una posible solución global del debate sobre las prestaciones a satisfacer por el disfrute de las autopistas pasaría por admitir definitivamente que la infraestructura viaria no constituye dominio público, aun cuando esté afectada al servicio público universal. En tanto que construida y/o explotada por una sociedad anónima, la relación establecida entre ésta y sus clientes es puramente comercial; de forma y manera que los derechos económicos que, con la denominación de peajes, han de pagar los usuarios de la autopista tienen naturaleza de precios, como tales sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Con independencia de los mismos, el Estado sí podría –tal vez debería– contemplar el establecimiento de una tasa ¿local? por el aprovechamiento especial que del dominio público, de los terrenos por los que discurren las infraestructuras, hacen las empresas que gestionan estas autopistas.

De las otras dos prestaciones denominadas cánones que son objeto de estudio, una guarda también relación con la financiación de unas determinadas infraestructuras, en este caso de tratamiento

de residuos, en cuyo examen (epígrafe 5) se adivina un impuesto cuya única particularidad radica en lo singular de sus sujetos pasivos –todos ellos entes públicos– y del sujeto activo de la relación en quien revierte su rendimiento: el Fondo de Gestión de Residuos de Cataluña.

La última de las prestaciones que es conocida –aún no denominada legalmente como tal– como canon, es la más extravagante de las tres. En realidad, se trata de un singular modelo de preservar lo que se considera una función pública –la protección de los derechos de propiedad intelectual– a través de un sistema que pasa por obligar a determinadas entidades comerciales que intervienen en el mercado de ciertos productos a satisfacer a otras entidades, también privadas, unas prestaciones tendencialmente encaminadas a compensar el daño eventual que tales productos pueden producir en los legítimos derechos económicos de quienes son titulares de derechos inmateriales sobre obras intelectuales. De su estudio (epígrafe 6) se deduce que, en una acepción expansiva de lo que la Constitución denomina «prestación patrimonial de carácter público» (art. 31.3 CE) este llamado canon podría ser calificado como tal; desde una consideración más restrictiva de esta evanescente categoría la naturaleza de la prestación se habría de incardinar en el ámbito del Derecho privado. Si es que es posible, a estas alturas, seguir hablando –como si de mundos separados se tratase– de público y privado.

1. LA CONFUSIÓN COMO IMPERATIVO

El Maestro SAINZ DE BUJANDA, comúnmente considerado como fundador de los estudios de Derecho financiero y tributario en España ⁴, afirmaba que de entre las diversas especies tributarias «son sin duda las tasas las que han tenido, y quizá sigan teniendo, una vida más atormentada» ⁵ siendo así que su caracterización no ha dejado de discurrir por un «tortuoso camino, lleno de tropezos y dificultades» ⁶.

Esta circunstancia no es específica del ámbito español sino que tiene carácter generalizado, de forma y manera que puede afirmarse que la cuestión es controvertida en diversos idiomas ⁷. Con un panorama semejante no es extraño que las traducciones al uso de estos diversos vocablos se conviertan en traicioneras trampas de las que no es sencillo escapar y en las que –por traslación del

⁴ Así se le califica en el espléndido volumen de la colección Maestros Complutenses de Derecho con el que la Facultad de Derecho de la UCM ha honrado su memoria (Madrid, 2003).

⁵ F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, 9.ª ed., Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 1991, pág. 178.

⁶ *Ibidem*, pág. 180.

⁷ Sin ánimo exhaustivo, si en castellano el elenco conceptual que gira en torno al mundo de las tasas y prestaciones parafiscales va desde el precio público al canon, pasando por la tarifa y el peaje, al asomarnos al inglés tropezamos con términos como *tax*, *fees*, *duties* o *charges*, en francés se alternan *prélèvement*, *redevance*, o *tax*, mientras que en italiano se habla de *tassa*, y de anglicismos como *ticket* o *pass*. No es, pues, extraño que en un informe de la OCDE relativo a prestaciones vinculadas con la ordenación del Medio ambiente se sienta como premisa del estudio que no se tiene «intención de entrar en discusiones semánticas sobre los límites entre estos conceptos» (*Environmental Taxes in OECD Countries*, París, 1995, pág. 7).

anglo-francés *tax*– se termine conociendo un impuesto autonómico como «ecotasa» o calificando de «tasa suplementaria» lo que más bien se podría identificar como una sedicente multa –prescindiendo aquí de su legitimidad y validez como tal– de Derecho comunitario ⁸.

Si ya es difícil saber de qué se está hablando con palabras semejantes en idiomas distintos –los «falsos amigos»–, en este caso el diálogo se transforma en una conversación de besugos cuando los interlocutores provienen de ámbitos del conocimiento dispares –de entre los muchos que coinciden en interesarse por la financiación de las infraestructuras–. Muy probablemente, el significado que un economista atribuye a la palabra «precio», «canon» o «tasa» y lo que considera que separa una palabra de otra no coincidirá con lo que por tales conceptos viene a entender un jurista. A su vez, entre los juristas, quien estudia la ordenación administrativa o mercantil del transporte seguramente manejara los mismos significantes con un significado diferente del que tiene en la cabeza quien se ocupa del Derecho tributario, siendo en este sentido ilustrativo el uso frecuente entre los administrativistas de la palabra «tarifa» por precio intervenido, por completo ajena al imaginario conceptual al uso entre quienes escriben desde el Derecho tributario. Entre todos ellos, el ingeniero responsable de la infraestructura tiende –a salvo de muchas y honrosas excepciones– a despreciar aquello que ignora y, en consecuencia, suele concebir su construcción y mantenimiento sin una particular preocupación sobre las formas jurídicas o las fórmulas económicas sobre las que descansa su financiación: de modo que cuando le hablan de tasas, precios, cánones o peajes, en el mejor de los casos omite el juicio, cuando no entiende algo distinto de lo que se le quiere transmitir. El último actor, y no precisamente el menos importante –pues en buena medida será quien adopte las decisiones– es el político, cuyo bagaje conceptual dependerá –en buena medida– tanto de su origen académico y profesional, como del de aquellos que le asesoran.

Los motivos que alimentan la confusión no terminan en el engrudo terminológico de idiomas diversos y ámbitos del conocimiento convergentes. Es que la lógica con la que se acercan al particular los distintos interlocutores que participan en su análisis es dispar, cuando no contradictoria:

- a) El especialista que proviene del Derecho tributario analiza la distinción entre tasas, precios y otras prestaciones a partir de los principios y normas que rigen su establecimiento y ordenación. En definitiva, pendiente, en esencia, de los principios rectores de las relaciones financieras –capacidad económica, legalidad, proporcionalidad, equidad y eficacia en la asignación del gasto público, etc.– y de lo que el Ordenamiento establece en cada caso, valiéndose al efecto de las herramientas hermenéuticas de que dispone: el contexto, la historia, la voluntad del legislador y de la ley, la lógica, la doctrina judicial, administrativa o científica, la gramática y el Derecho comparado.

⁸ Inclínándose por calificarla, en terminología interna, como prestación patrimonial de carácter público *vid.* al respecto R. NAVARRO GÓMEZ, «Parafiscalidad, principio de legalidad y Derecho comunitario: a propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 1998», en *Quincena Fiscal*, núms. 21 y 22, 2000. Sobre el mismo particular, haciendo notar su desproporción y carácter confiscatorio, *vid.* R. FALCÓN Y TELLÁ, «La tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos: un impuesto confiscatorio y discriminatorio entre ganaderos», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1997; y «La tasa láctea en la jurisprudencia de la Audiencia Nacional (I): una extravagante doctrina sobre la reserva de ley», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1999.

- b) En esta materia, de forma particular, el estudioso del Derecho tributario habrá de integrar, además, la dimensión que los principios y normas propios del Derecho comunitario reflejan sobre el mismo. Y es que cuando el examen de un determinado sistema de financiación y gestión de las infraestructuras se hace desde la perspectiva del Derecho común europeo las premisas a tener en cuenta ya no son tanto el respeto de los clásicos principios tributarios –que también– sino la preservación de la libre competencia, la no discriminación, la estabilidad presupuestaria o la libertad de circulación, lo que introduce en el análisis una lógica que desborda el orden financiero tradicional ⁹.
- c) El análisis del economista, por su parte, no se circunscribe a un ordenamiento jurídico específico y se desenvuelve presidido por las premisas propias de una ciencia pendiente de obtener, en todo momento, el mejor de los resultados con el menor coste posible: eficiencia, beneficio, mercado, equidad, elasticidad, rentabilidad, etcétera, son los parámetros sobre los que gira su visión de la realidad financiera. El protagonismo de sus conclusiones, pues, corresponde a sus cálculos o estimaciones y será a partir de los mismos –y de las particulares teorías económicas en las que se incardinan– como formule sus elaboraciones conceptuales: no en función de lo que una determinada norma en una cierta fecha establezca al respecto.
- d) El ciudadano, por su parte, lo único que desea escuchar es que se le ofrece un mejor servicio con un menor –o tanto mejor si nulo– coste directo. En lógica correspondencia, el político trata de contentar su mercado electoral procurando –como decía un ministro de Luis XIV– obtener del ganso un buen número de plumas con bien pocos graznidos: tratará de erogar sustanciosos ingresos sin que su electorado advierta los correlativos costes. La conjunción de lo cual deriva, con excesiva frecuencia, en postulados abiertamente incongruentes, como el de propugnar simultáneamente el uso de instrumentos económicos ecológicos y el desmantelamiento de los pocos que existen bajo la forma, por ejemplo, de peajes en las autopistas.
- e) Desde la perspectiva de la distribución del poder político, cuando diversas entidades públicas de orden territorial compiten entre sí en el orden financiero, suelen disputarse los recursos de los contribuyentes y realidades que comparten a base de reivindicar distintos títulos competenciales –todos ellos legítimos– en los que la denominación –canon, impuesto, tasa o precio– de cada prestación acostumbra a tener algunas consecuencias ¹⁰.
- f) En este mismo orden de cosas –en lo que podría calificarse como un razonamiento de teoría de la burocracia– históricamente los rigores del Derecho financiero –régimen presupuestario, capacidad económica, legalidad, etc.– amainaban al incidir sobre las tasas y, en mayor medida, sobre sus aladaños; en especial, con frecuencia ha caracterizado el régimen jurídico de este tipo

⁹ Sobre la incidencia del Derecho comunitario en la conformación del Derecho financiero *vid.*, por todos M. VILLAR EZCURRA, «Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001.

¹⁰ Aun cuando «en la práctica española y comparada, las categorías tributarias han demostrado ser un criterio deficiente para la delimitación de competencias» P.M. HERRERA MOLINA, «La irrelevancia jurídica del "Concepto constitucional de tributo"», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 2004, pág. 21.

de prestaciones tributarias o parafiscales¹¹ un principio general de afectación de los ingresos al organismo autónomo o departamento ministerial que los gestionaba, que le permitía disponer de sus rendimientos sin discurrir por el cedazo presupuestario y organizativo del titular de la cartera de finanzas públicas. Todo ello ha contribuido a que quienes regentan organismos públicos ajenos a quienes gobiernan las cuentas públicas, en todo tiempo y lugar, dan muestras de afecto hacia estas fórmulas financieras –parejas a las fiscales– que les permiten disponer de recursos, sin tener que estar pendientes de lo que se les imponga desde el Parlamento, desde el Gobierno y sin depender, al mismo tiempo, de las fuerzas del mercado.

Por si todo ello no fuera suficiente, la realidad social, política y económica ha evolucionado en la Europa de los últimos treinta años a una velocidad que el Ordenamiento –en particular el financiero, el administrativo y el mercantil– a duras penas ha sido capaz de asimilar a base de aceleradas transformaciones, no siempre coherentes y razonables. Las condiciones en las que se desenvolvían buena parte de los servicios públicos en relación a los cuales se exigían del usuario prestaciones económicas –monopolio, gestión directa, mercados cautivos, déficit estructural, etc.– se han transformado radicalmente hacia situaciones de libre competencia, desregulación, privatización y estabilidad presupuestaria. En España a todo lo anterior se ha superpuesto el proceso de descentralización y democratización, con las naturales tensiones que ha llevado –y lleva– consigo.

La confluencia, pues, de idiomas, ámbitos de conocimiento, ordenamientos jurídicos e intereses diversos –a veces, contradictorios– sobre una realidad en acelerada transformación, ha hecho de la confusión conceptual en la materia, prácticamente, un imperativo lógico.

2. «LAS TERCERAS VÍAS»

Tal vez un modo apropiado de aproximarse al particular sea arrancar de los conceptos más nítidos. Y es que no es difícil percibir la distancia que separa el impuesto del precio. Todas las notas características del tributo –como prestación legal contributiva– refulgen con claridad en su modalidad paradigmática: el impuesto. También es transparente que un precio constituye la contraprestación a satisfacer a cambio de un bien o servicio. En el primer caso, nos movemos en el entorno de una relación de Derecho público, sujeta en su estructura y aplicación al Derecho financiero, con todo lo que ello lleva consigo en términos de principios –legalidad, capacidad económica, seguridad jurídica, justicia– y normas, tanto presupuestarias como tributarias. El precio, en cambio, se incardina en una relación contractual –civil, mercantil o administrativa– en cuya configuración y desarrollo se aplica, con carácter general, la teoría del negocio jurídico: título y modo, carácter sinalagmático, libertad de contratación. Sin perjuicio de que –sin alterarse su condición contractual– pudiera calificarse como ingreso público, patrimonial, que no tributario, de una determinada entidad.

¹¹ Si más arriba se reproducía el parecer del Maestro SÁINZ DE BUJANDA sobre las tasas, cuando otro tratadista de la disciplina se refiere a la parafiscalidad no se queda a la zaga en su adjetivación como «un aura de confusionismo, incertidumbres y perplejidades» (J. MARTÍN QUERALT, «Cuestiones polémicas sobre tasas y tributos parafiscales», *CISS Com.*, núm. 26, 1987, pág. 15). Sobre el particular no se puede prescindir de la monografía de L. MATEO RODRÍGUEZ, *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978.

Las perplejidades surgen cuando transitamos «las terceras vías» y nos adentramos en tributos que no son impuestos o en precios con apellidos –políticos, intervenidos o públicos– que desfiguran su identidad mercantil hasta hacerlos irreconocibles. Quien acariciase la pretensión de aclarar el panorama conceptual prescindiendo de estas vías intermedias, rápidamente caería en la cuenta de la inutilidad de su simplista aspiración. Si en el amplio espacio que media entre el impuesto y el precio la Historia advierte la proliferación de especies financieras de todo género y condición, no es porque los políticos de toda época y país se hayan empeñado en ordenar las relaciones financieras de modo improcedente, que de todo habrá. Es que el impuesto y el precio no resuelven, por sí solos, la financiación de todos los bienes y servicios que requiere el ser humano para vivir en sociedad.

Como veremos enseguida, ningún servicio o bien de provisión pública está necesariamente ligado a una determinada forma de financiación. El Derecho facilita al político varias alternativas, todas legítimas y controvertibles, sin que pueda afirmarse que la financiación del sistema penitenciario haya de atenderse por medio de impuestos o la seguridad jurídica mercantil e inmobiliaria mediante el cobro de aranceles por determinados profesionales constituidos en pública corporación. Uno de los ámbitos clásicos de actuación del sector público en el que esta aseveración ha alcanzado, en los últimos tiempos, una dimensión inusitada es, sin duda alguna, el de las grandes infraestructuras de transporte por carretera. El problema que las mismas suscitan no es otro sino el de delimitar quiénes, cómo y cuándo financian los costes de su construcción y mantenimiento; cómo se gestionan y de qué modo se adjudican los derechos que sobre la misma puedan recaer.

En términos de dilema pueden avanzarse dos respuestas: pagamos el conjunto de los contribuyentes –actuales, mediante impuestos, y futuros, mediante Deuda pública– lo que se traduce en vía pública de libre tránsito, financiada mediante contrato de obra; o repercutimos una parte del coste sobre los usuarios efectivos de la infraestructura viaria, mediante peajes o fórmulas similares, lo que pasa por un sistema de concesión de obra pública ¹². Siendo cierto que lo más barato, a medio plazo, siempre es el contrato de obra ¹³, las limitaciones al endudamiento público previstas en la normativa europea, hoy por hoy, no siempre permiten dicha opción. Por otra parte, nuestra Constitución consagra como criterios rectores del gasto público la economía, la eficiencia y la equidad: no siempre lo más barato es lo más eficaz –«lo barato es caro», suele decirse– y tampoco está claro que pagar entre todos la integridad de lo que sólo unos pocos disfrutan de forma especial sea la respuesta más equitativa que quepa darse a la cuestión, en términos de justa asignación de los siempre escasos recursos públicos. Sin duda alguna, lo más popular es el «gratis total» –autopistas sin peajes– pero no está claro que sea esto lo más justo –pagamos entre todos los contribuyentes lo que sólo disfrutan los usuarios de vehículos de motor– y tampoco lo más eficiente, en términos de calidad y mantenimiento de la infraestructura.

¹² «... el viejo sistema de la "contrata" frente a la ejecución "por empresa" de la que ya trataba la vieja Instrucción de Obras Públicas de 1845» G. ARIÑO ORTÍZ, «Infraestructuras: nuevo marco legal», ARIÑO Y ALMOGUERA, ABOGADOS (ed.), *Nuevo Derecho de las infraestructuras*, REDETI-Montecorvo, Madrid, 2001, pág. 37.

¹³ *Vid.* en este sentido, R. BOCANEGRA: «El contrato de concesión de obra pública y otros artificios contables», *El Faro de Vigo*, 13 de noviembre de 2004.

Entre ambas opciones –la contrata y la concesión de obra– y más bien como modalidades de la segunda, se mueven numerosas posibilidades intermedias alimentadas por las dificultades financieras de los Estados, las limitaciones normativas a su endeudamiento y la capacidad inversora del capital privado¹⁴; unidas, todas ellas, a las demandas de los electores: lo público y lo privado se han aliado, así, diluyendo en el tiempo el coste financiero de las infraestructuras y distribuyéndolo entre el sector empresarial, los usuarios y los contribuyentes. El agotamiento presupuestario del llamado estado del bienestar, y las limitaciones normativas a su capacidad formal de endeudamiento, ha forzado el desarrollo de fórmulas alternativas de provisión de servicios y bienes públicos en las que se combinan los capitales públicos y privados para compartir el riesgo, los costes y los beneficios de las inversiones. Estos sistemas, la combinación de los mismos, permiten al político decidir el modelo de prestación del servicio que considera más oportuno, en el marco normativo –claro está– en el que se desenvuelva su actividad, recurriendo a diversas posibilidades de financiación: método alemán de pago único a la entrega final, peaje en sombra, peaje blando, concesiones de obras, sociedades mixtas de gestión, proyecto financiero, sociedad mandataria, cesiones de derechos de crédito, etcétera. Cada opción lleva consigo un modelo de reparto de los costes financieros –entre contribuyentes, sector privado y usuarios– y de los derechos patrimoniales generados al hilo de la inversión –inmovilizado, títulos, tesorería, rendimientos– que tiene importantes consecuencias económicas, jurídicas y contables¹⁵.

Es en este espacio intermedio –entre el impuesto y el precio– donde prolifera una panoplia de conceptos –tasa, canon, precio público, tarifa, peaje, derechos– que identifican prestaciones patrimoniales en cuyo perfil jurídico no siempre es fácil reconocer las características propias del tributo o del precio. De entre todos los términos enunciados es, sin duda, «canon» el que se lleva la palma en equivocidad¹⁶ pues viene siendo utilizado de forma imprecisa y contradictoria en distintos ámbitos del Ordenamiento para designar prestaciones de distinta hechura:

- En las relaciones civiles, no es infrecuente hablar de «canon arrendaticio» para referirse al precio¹⁷ que el inquilino está obligado a satisfacer a su casero.

¹⁴ Estos sistemas que asoman a nuestro Ordenamiento a través de dos leyes de acompañamiento, la núm. 13, de 30 de diciembre de 1996, y la núm. 55, de 29 de diciembre de 1999, se despliegan mediante la Ley núm. 13, de 23 de mayo de 2003, del contrato de concesión de obra pública, por la que se reforma el Real Decreto Legislativo, núm. 2, de 16 de junio de 2000 que contiene el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Estado. Todo ello aplicable en los territorios forales como legislación básica del Estado (art. 149.1.18.ª CE).

¹⁵ Una exposición general, y comparada, de estas técnicas de financiación puede consultarse, en A. RUIZ OJEDA, G. MARCOU y J. GOH: *La participación del sector privado en la financiación de infraestructuras y equipamientos públicos: Francia, Reino Unido y España*, IEE, Madrid, 2000; así como en J. CRUZ y M.A. LÓPEZ LOZANO (coords.), *Conferencia internacional sobre Financiación y Gestión Privada de Infraestructuras de Interés Público*, Cámara Oficial de Comercio e Industria, Madrid, 1996; y ARIÑO Y ALMOGUERA, ABOGADOS (ed.), *Nuevo Derecho...*, ob. cit.; con especial atención a la dimensión contable vid. también V. PINA y L. TORRES, *La iniciativa privada en el sector público: Externalización de servicios y financiación de infraestructuras*, AECA, Madrid, 2003. En la literatura italiana sobre el particular puede verse AA.VV., *Il finanziamento degli investimenti*, Cosa & Come (Giuffrè ed.), Milán, 2003; C. TAMAROWSKI, *Project financing e opere pubbliche in Italia*, Egea, Milán, 2004.

¹⁶ No por casualidad el Diccionario de la Real Academia recoge hasta 22 acepciones y usos de la palabra canon, de los que no pocos –y podrían ser más– son de orden jurídico. Como en seguida se razonará, con toda seguridad una de las mismas, «modelo de características perfectas», es la que en ningún caso resulta de aplicación cuando el Derecho financiero recurre a su empleo. Cfr. J.A. SANCHEZ PEDROCHE: «La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?», *RDFHP*, núm. 242, 1996, págs. 826-831).

¹⁷ Artículo 1.555 del CC: «El arrendatario está obligado: 1.º a pagar el precio del arrendamiento en los términos convenidos».

- En el orden mercantil se utiliza la palabra canon para designar las cantidades que se han de abonar como contraprestación por el uso de derechos de propiedad inmaterial, siendo con este sentido recibido el término por la normativa tributaria, nacional e internacional, que regula la imposición sobre la renta ¹⁸.
- Por simpatía conceptual, también en el orden mercantil, se habla de canon para referirse a la «remuneración» ¹⁹ –advértase lo poco riguroso de la expresión legal– que los fabricantes y distribuidores de ciertos equipos, aparatos y materiales de reproducción han de satisfacer a las entidades gestoras de derechos de propiedad intelectual.
- Siguiendo en el plano contractual –aun pasando ya decididamente al Derecho público– en el Derecho administrativo se utiliza el término «canon concesional» para designar las cantidades que ha de abonar el titular de una concesión pública como remuneración vinculada a su explotación.
- Llegando así al empleo que del concepto canon ha venido haciendo el Derecho financiero español a lo largo del tiempo, en cuyo seno conviven, o han existido, cánones que obedecen a las señas de identidad de las tres categorías tributarias clásicas –impuestos ²⁰, tasas ²¹ y contribuciones especiales ²²– con figuras que se habrían más bien de calificar como

¹⁸ De hecho la dimensión que el comercio internacional de intangibles viene adquiriendo ha hecho de la tributación de los rendimientos que el mismo genera una de las cuestiones últimamente más debatidas en el ámbito del Derecho internacional tributario. Uno de los ejes del problema radica en la acepción que cabe dar a la palabra «canon», en este particular ámbito, resultando bien sintomático que la vigente redacción del precepto de la normativa española al respecto se cierre –tras una sinuosa lista ejemplificativa de seis acepciones– con una lacónica expresión singularmente vaporosa e imprecisa: «cualquier derecho similar a los anteriores» [art. 13.1 f).3.º RDLeg. núm. 5, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el TRLIRNR]. *Vid.* S. BOKOBO MOICHE, *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*, IEF, Madrid, 2004.

¹⁹ Artículo 25 del Real Decreto Legislativo núm. 1, de 12 de abril de 1996, por el que se aprueba el TRLPI (*vid. infra*, epígrafe 6).

²⁰ Como el llamado canon eléctrico [*vid.* E. SIMÓN ACOSTA: «Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica», en *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núm. 32 (1991), págs. 603 y ss.], finalmente sustituido por el «Impuesto sobre la Electricidad» [*vid.* J.A. ROZAS VALDÉS: «Impuestos, energía y Derecho comunitario» *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193 (2001), págs. 73-87] o el llamado canon por reserva de dominio público radioeléctrico que, si se ha dicho que tiene «naturaleza de exacción parafiscal» (SAN de 22 de septiembre de 1997), es fácil reconocer en el mismo el perfil de un impuesto. Probablemente el ejemplo más nítido de esta superposición terminológica lo ofrece la Ley núm. 16, de 13 de junio de 2003, del Parlamento de Cataluña al crear un «canon sobre la disposición de residuos» cuyo antecedente inmediato –de similar factura– es el «impuesto sobre depósito de residuos» establecido en la Ley núm. 6, de 20 de marzo de 2003, de la Comunidad de Madrid (*vid. infra* epígrafe 5).

²¹ Así se ha calificado, entre otros, el «canon de utilización de la infraestructura ferroviaria» por la Ley núm. 25, de 13 de julio de 1998, de modificación legal de Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (en adelante, LTE) [*vid.* J.A. ROZAS VALDÉS, «Naturaleza jurídica del Canon de infraestructuras», en M.J. MONTORO CHINER (coord.), *Las Infraestructuras Ferroviarias del III Milenio*, Cedecs, Barcelona, 1999, págs. 83-109]. Por otro camino, merced a una temprana doctrina constitucional, el canon por los servicios del Centro de contratación de carga fue calificado como tasa (STC 37/1981).

²² Como bien puede calificarse el canon de regulación del artículo 106 de la Ley de Aguas (*vid.*, J. PAGÉS I GALTÉS, *Fiscalidad de las Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 18-19).

prestaciones patrimoniales de Derecho público –en el sentido que a esta expresión viene atribuyendo la jurisprudencia constitucional–, precios públicos ²³ o, incluso, precios privados.

Todo lo cual nos conduce a una primera conclusión irrefutable. El carácter marcadamente ambivalente que la palabra «canon» tiene en nuestro Derecho en general –en el financiero en particular– lleva consigo que sea imposible identificar la naturaleza jurídica de una prestación como tal denominada sin adentrarse en su particular régimen jurídico. Siendo así que un *nomen iuris* que no permite una abstracción genérica sobre su contenido propio necesariamente nubla el entendimiento y entorpece el normal desarrollo de las relaciones jurídicas a que se refiere, no falta quien postula que lo más lógico sería que se erradicase de nuestro Ordenamiento el empleo del mismo como especie tributaria o parafiscal ²⁴.

No obstante todo lo anterior, lo cierto y verdad es que –en el marco de los fenómenos de privatización y regulación de mercados– viene proliferando el establecimiento de «cánones» de distinta especie y condición como prestaciones financieras vinculadas a la provisión de determinados servicios tradicionalmente denominados públicos y calificados ahora de «esenciales» o «básicos», tales como los suministros de agua, las redes de distribución de energía, las infraestructuras de transporte –viarias, ferroviarias, portuarias o aeroportuarias– o los servicios de telecomunicaciones. Siendo así que, ciertamente, habría razones para entender que puede cumplir una función financiera útil que otros conceptos, como el de precio público o tasa –en particular tal y como han evolucionado en España– es más difícil que puedan llegar a cumplir ²⁵. Es en este particular entorno en el que se enmarcan los cánones de infraestructuras viarias aprobados por las Juntas Generales de Guipúzcoa y Vizcaya.

²³ «Dichos cánones tendrán la consideración de precios públicos» artículo 69 de la ya derogada Ley núm. 27, de 24 de noviembre de 1992, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante. Más tarde, como consecuencia de la STC 185/ 1995 estos cánones se transformarían en «prestaciones patrimoniales de carácter público» por la Ley núm. 62, de 26 de diciembre de 1997. Finalmente, la mayor parte de los mismos han pasado, de nuevo, a llamarse «tasas portuarias», quedando unos pocos como ingresos de Derecho privado, con la denominación de «tarifas», merced a lo dispuesto en la Ley núm. 48, de 26 de noviembre de 2003.

²⁴ Cfr., en tal sentido P. CHICO DE LA CÁMARA «El concepto ambiguo de *canon* en la Ley de Aguas y Costas», A. YÁBAR STERLING (dir.) y P.M. HERRERA MOLINA (coord.), *La protección fiscal del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 259.

²⁵ Así se expresa algún autor que, desde el ámbito de la economía, percibe con claridad la necesidad de disponer de un instrumento de financiación pública –diferente de los tributos o de los precios públicos– que, con la denominación de exacción parafiscal o canon, cubriera las necesidades que presenta la financiación de servicios como los aquí referidos (cfr. J.M. MORENO SEIJAS: *La tasa y el precio público como instrumentos de financiación*, Papeles de Trabajo del IEF, núm. 7, 1998, *passim*). Como en seguida se verá, no es ésta la senda que –al menos formalmente– ha venido siguiendo en los últimos años el legislador español para quien «en una palabra, todos los ingresos coactivos exigidos con ocasión de la prestación de servicios públicos y con la finalidad de sufragarlos son tributos, en concreto tasas» (C. LOZANO SERRANO, «Calificación como Tributos o Prestaciones Patrimoniales públicas de los Ingresos por Prestación de Servicios», *CREDE*, núm. 116, 2002, pág. 676).

3. LOS ANTECEDENTES EN ESPAÑA

¿Cuál ha sido la pequeña historia reciente de este particular en España? Siguiendo a SÁINZ DE BUJANDA ²⁶, el proceso se puede sintetizar –hasta 1995– en tres fases:

- Hasta 1958 reina en el sector una situación de anarquía parafiscal, en la que exacciones de todo tipo –casi siempre afectadas al sostenimiento de los entes que las erogaban, y carentes de reconocimiento legal– campaban por sus respetos, extramuros de las lindes presupuestaria.
- En el marco de la estabilización económica y de la vertebración del Estado de Derecho, se abre un largo proceso ²⁷ en el que unas exacciones se reconducen al redil del Derecho tributario –fundamentalmente como tasas– y otras al de precios o recursos propios de organismos autónomos ²⁸, mientras unas terceras se derogaban ²⁹; no sin pervivir un último grupo –aranceles notariales, recurso cameral, cotizaciones sociales, etc.– en condiciones bien dispares entre sí.
- Así se llegaba a la Ley de Tasas y Precios Públicos ³⁰ que vino a inaugurar un nuevo decorado en la materia al hacer con su texto su aparición en escena una categoría de nuevo cuño y difuso perfil, «el precio público» ³¹, llamada a producir un considerable desconcierto doctrinal, jurisprudencial y normativo en este entramado de prestaciones públicas ubicadas entre el impuesto y el precio.

El propio título de la LTPP da razón de su aspiración: delimitar un marco conceptual que permita acotar con precisión en qué servicios públicos resulta procedente establecer una tasa y cuándo corresponde, por el contrario, exigir un precio. Pues bien, parafraseando a ROSSINI, no cabe calificar tal objetivo sino de «la inútil pretensión». Parece ser que siglos de especulación filosófica no han desalentado al legislador español en su encomiable obsesión por escindir, con carácter definitivo, lo necesario de lo contingente, por acotar los bienes y servicios que resultan «objetivamente

²⁶ F. SÁINZ DE BUJANDA, *Lecciones...*, ob. cit., págs. 184-187.

²⁷ El camino se inicia con la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales, de 26 de diciembre de 1958, y tiene un hito fundamental en la Ley de 4 de mayo de 1965, sobre retribuciones de los funcionarios públicos, así como en los Decretos y normas que de ambas traen causa.

²⁸ *Id.*, en este sentido, el Real Decreto-Ley núm. 26, de 24 de marzo de 1977.

²⁹ Así, por ejemplo, la Ley núm. 30, de 2 de agosto de 1985, del IVA derogó no pocas exacciones parafiscales, y la Ley núm. 25, de 24 de diciembre de 1986, expulsó temporalmente del Ordenamiento las, recientemente reinventadas, tasas judiciales.

³⁰ Ley núm. 8, de 13 de abril de 1988 (en adelante, LTPP).

³¹ Rápidamente asumido por la legislación estatal, local y autonómica –general y particular–, la primera ley en la que aparece este concepto en nuestro Ordenamiento es la núm. 4, de 5 de julio de 1988, de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Sobre este concepto *vid.* AA.VV., *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Marcial Pons, Madrid, 1991; P.M. HERRERA MOLINA: *Los precios públicos como recurso financiero*, Civitas, Madrid, 1991; A. AGUALLO AVILÉS: *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992; C. MARTÍNEZ GIMÉNEZ: *Los precios públicos*, Civitas, Madrid, 1993; y F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ: *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

indispensables»³². Hace cuarenta años el sistema tributario catalogaba el jabón de tocador como objeto de lujo mientras que hoy en día muchos calificarían la telefonía móvil como servicio esencial. Y es que es imposible aislar en abstracto todas y cada una de las circunstancias genéricas que convierten la entrega de un bien o la prestación de un servicio en un acto ontológicamente imprescindible y por razón del cual tan sólo se puede exigir el pago de una tasa, o metafísicamente superfluo, siendo así que su provisión ha de estar sujeta a precio, o incluso gravada con un impuesto sobre consumos suntuarios. En última instancia, la cuestión no es de orden jurídico sino político³³, y tan sólo se puede abordar desde la consideración detenida del entorno en el que en cada caso particular se haya de afrontar. En un Estado comunista en el que todas las relaciones sociales y económicas son objeto de planificación pública, cualquier prestación satisfecha con ocasión del intercambio de bienes y servicios se podría calificar como tasa, por una razón bien sencilla: ¿cómo puede hablarse de precios sin mercado, sin competencia, sin el juego de la oferta y de la demanda, sin propiedad privada? Como gráficamente apunta el profesor FERREIRO, carece de sentido afirmar que lo que se cobra en invierno por acceder a la piscina municipal cubierta «es» una tasa, porque no hay posibilidad de ir a otra, mientras que lo que se exige en verano «es» un precio porque en dicha temporada otras piscinas privadas ofrecen sus servicios³⁴.

Aun así, bien pronto encontraría el legislador un compañero de ensueños: el Tribunal Constitucional se unía a sus oníricas fantasías con la STC 185/1995 y terciaba en la cuestión para concluir que los precios públicos que encubrieran prestaciones «coactivas» requieren para su aprobación el refrendo legal que el Texto Constitucional exige de «las prestaciones patrimoniales de Derecho público» (art. 31.3 CE). Se abría con ello una línea de argumentación –seguida por posteriores sentencias³⁵– y que trae causa de la jurisprudencia constitucional italiana³⁶, que, tal y como ha sido entendida por la normativa subsiguiente a su publicación, bien se puede decir que ha sancionado en fracaso el intento de construir como categoría financiera útil el llamado «precio público»; lo que no tiene nada de particular, atendida su génesis y aplicación efectiva.

Se puede intuir y discutir que al armar los precios públicos se pensara ya en facilitar con ello a los entes públicos una ingeniosa fórmula para escapar de las rigideces del Derecho financiero

³² STC 185/1995.

³³ *Vid.*, al respecto, el clásico trabajo de E. GARCÍA DE ENTERRÍA: «Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos», *RAP*, núm. 12, 1953. En el mismo sentido, a partir de la doctrina constitucional que sancionaba la «coactividad» como criterio de distinción *vid.* J. RAMALLO MASSANET: «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)», *CREDF*, núm. 90, 1996, pág. 252. «De todo lo anterior lo que nos parece indubitable es que, ni desde un punto de vista técnico, ni desde un punto de vista constitucional, se encuentra argumento alguno para que el legislador necesariamente deba regular la tarifa de un servicio público como tasa o como precio. Se trata de una elección del legislador, que, ni técnica ni constitucionalmente, está condicionada por el modo de gestionarse el servicio o por el régimen jurídico a que se somete» (J. PAGÈS I GALTÈS, «Las tarifas de los servicios prestados en régimen de Derecho privado: su consideración como tasas, precios públicos o precios privados», *REDFHP*, núm. 252, 1999, pág. 379, not. 41).

³⁴ Cfr. J.J. FERREIRO LAPATZA: «Dictamen sobre naturaleza y régimen jurídico de las cantidades percibidas por la entidad pública "Ports de la Generalitat" por los servicios directamente prestados por ella», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2000, pág. 43.

³⁵ *Vid.* SSTC 182/1997, 233/1999, 106/2000 y 63/2003.

³⁶ *Vid.* A. AGUALLO AVILÉS: *Tasas y precios públicos*, ob. cit., págs. 371-373.

–legalidad, capacidad económica, proporcionalidad, integración presupuestaria, etc.– a la hora de ordenar y exigir las prestaciones a satisfacer por los bienes y servicios en cuya provisión intervinieran. De lo que no cabe duda es de que así fueron utilizados, llegando el despropósito al extremo de regular como precio público el impuesto local –no es otra cosa, atendida su estructura cuantitativa, aunque se insista en denominarlo tasa– que incide sobre la cifra de negocios de ciertas empresas de suministros que distribuyen sus productos haciendo un «uso especial» del suelo, subsuelo o vuelo municipal.

Pues bien, el Tribunal Constitucional vino a poner coto a esta práctica afirmando que siempre que en la provisión de bienes o servicios medien circunstancias jurídicas o fácticas de exclusividad pública –lo que entiende que siempre concurre en el aprovechamiento especial del dominio público– la prestación a exigir habrá de venir establecida y regulada por ley. Tal aserto, más bien su interpretación posterior, ha dejado reducido el ámbito propio de los precios públicos al espacio en el que bien se pueden confundir con los precios privados –salvo en lo que a la vía de apremio afecta– quedando con ello del todo desvirtuado el peculiar perfil que le quisieron otorgar sus leyes reguladoras³⁷. Lo cierto y verdad es que el precio público, tras la mencionada jurisprudencia constitucional y la aprobación de las leyes en que ésta se ha traducido, se ha transformado en nuestro Ordenamiento en una categoría conceptual que carece del más mínimo interés: podría perfectamente desaparecer –no faltará quien piense que nunca debió de existir– para sustituirse, allí donde perviva, por «precios», a secas, regidos por el Derecho privado: así lo ha interpretado, con toda claridad, la normativa relativa a las infraestructuras portuarias y ferroviarias.

Llegados a este punto, se hace necesario preguntarse por lo que diferencia la tasa y todo aquello que el Tribunal califica como «prestaciones patrimoniales de Derecho público». Todo parece indicar que la doctrina de la STC 185/1995 –y de sus secuelas– concibe los tributos como una modalidad de prestaciones patrimoniales de Derecho público caracterizadas por ser obligaciones dinerarias nacidas de la ley y de naturaleza contributiva, es decir, afectadas al sostenimiento del gasto público. A partir de aquí, se habría de concluir que cualquier otra prestación que pudiera asimilarse a un tributo sin concurrir en su configuración legal tales características –bien por no estar destinado su rendimiento a atender las necesidades de un ente público, bien por tener naturaleza contractual– podría calificarse como «prestación patrimonial de Derecho público» que, aun sujeta al principio de legalidad en su ordenación (art. 31.3 CE), no podría calificarse como tributo. Este planteamiento expansivo del concepto de prestación patrimonial pública ha llevado a identificar como tales las cantidades que por razón de incapacidad laboral transitoria el empresario puede estar llamado a satisfacer al empleado (STC 182/1997). Extrapolando tal construcción, y a partir de considerar como gasto público toda aplicación de recursos de algún modo ordenada por los poderes públicos con una finalidad social, podrían llegar a considerarse como prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza financiera las prestaciones de alimentos entre padres e hijos, las compensaciones

³⁷ En un temprano comentario de la STC 185/1995 ya apuntaba con su habitual acierto el profesor FALCÓN Y TELLA («El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos», *Quincena Fiscal*, núm. 2, 1996) que dicha sentencia se había de leer, tan sólo, como exigencia de reserva de ley para determinados precios públicos e imposibilidad de establecer los mismos sobre el aprovechamiento especial del dominio público. De haberse comprendido en este sentido, el concepto de precio público habría conservado su identidad y utilidad propia como ingreso patrimonial de Derecho público: no ha sido así, por mor del legislador y de sus comentaristas.

adeudadas por los fabricantes de máquinas fotocopadoras a las entidades gestoras de derechos de propiedad intelectual y –¿por qué no?– las primas de los seguros obligatorios.

Si entendemos que toda prestación patrimonial prevista por la ley con el objeto de perseguir un interés, finalidad o función pública –la defensa del consumidor, los derechos de los autores, la protección de la infancia o del medio ambiente– es calificable como «prestación patrimonial de Derecho público» el elenco de las mismas puede resultar interminable. La trascendencia de afirmar tal cosa –más allá de lo que pudiera opinar un civilista sobre el hecho de calificar la pensión de alimentos como prestación de Derecho público– dependerá, en todo caso, de las consecuencias que se le atribuyan. Prácticamente ninguna si se limita al hecho de que dichas prestaciones requieran para su establecimiento refrendo legal; de mayor entidad si de tal calificación³⁸ se quisiera extraer la consecuencia de que su ordenación y aplicación vendría regida por el Derecho tributario en cuanto a su forma y contenido, sistema de determinación, pago y contabilización, resultándoles de aplicación en su ordenación y aplicación los principios que rigen la regulación de los tributos³⁹.

Por esta vía –entender las prestaciones patrimoniales públicas a las que se refiere el Tribunal Constitucional y el art. 31.3 CE sometidas en su ordenación a los principios y normas tributarias– se concluye afirmando que «cualquier prestación coactiva impuesta a los particulares con finalidad financiera deberá regularse como tributo»⁴⁰; se llega así a invertir la doctrina constitucional, para concebir las prestaciones patrimoniales de Derecho público como parte del sistema tributario, en lugar de considerar que las «prestaciones patrimoniales de carácter público, constituyen una categoría jurídica más amplia, en la que se integran los tributos»⁴¹. La consecuencia de tal interpretación es obvia: el concepto de prestación patrimonial pública carecería de consistencia propia viniendo a

³⁸ *Vid.*, en este sentido, extraer de la sujeción a la reserva de ley la vinculación de estas prestaciones al principio tributario de capacidad económica, P. ALGUACIL MARI, «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *CREDF*, núm. 101, 1999. En parecido sentido, y para el ámbito local, PAGÉS I GALTÉS extrae de la sujeción de las prestaciones patrimoniales de carácter público al principio de legalidad la necesidad de que la Corporación local regule toda tarifa que a tal régimen se hubiera de acomodar «como si fuera un tributo, o, más precisamente, siguiendo las prescripciones de las tasas» («Las tarifas...», ob. cit., pág. 389).

³⁹ Incluso en este sentido la distinción –prescindiendo de su utilidad– será más o menos trascendente en función del significado y dimensión que se quiera atribuir a los principios que rigen la ordenación de los tributos, al de capacidad económica en particular. Es bien sabido que este principio se puede interpretar como límite o como criterio con distinto contenido y efectos, hasta desfigurarlo por completo. Sobrada muestra de ello nos ofrece nuestra doctrina constitucional al respecto atisbada, primero, y comentada, después, con su característica agudeza por C. PALAO TABOADA: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. 2.º, Tecnos, Madrid, 1976; «Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», *CREDF*, núm. 88, 1995. Para un estudio integral de dicho principio en nuestro sistema tributario *vid.* P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998. De hecho, con un sentido –de límite– se ha considerado predicable de cualquier prestación patrimonial pública, mientras que con otro –en tanto que criterio– tan sólo se habría de predicar de aquellas que tuvieran una estructura semejante a la de los impuestos (A. MARTÍN JIMÉNEZ: «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *CREDF*, núm. 105, 2000, pág. 210).

⁴⁰ C. LOZANO SERRANO, «Calificación como Tributos...», ob. cit., pág. 676. Del mismo autor *vid.* también «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *CREDF*, núm. 97, 1998, así como «Intervencionismo y Derecho Financiero», *CREDF*, núm. 51, 1987.

⁴¹ STC 63/2003, FJ 4.º.

quedar subsumido en las categorías tributarias clásicas con una identidad propia que no termina de percibirse en qué hubiera de consistir, pues sería algo muy similar a una tasa... pero sin serlo ⁴².

Lo cierto y verdad es que el legislador así ha parecido entenderlo, no dando muestras de una especial sutileza al trasladar al Ordenamiento los postulados del Tribunal ⁴³. Tanto en el ámbito estatal, como en el autonómico y local, se ha optado por una solución radical del dilema, llevando al redil de las tasas todas aquellas prestaciones públicas en las que no brillara con claridad meridiana la naturaleza estrictamente contractual –incluida la libertad de elección como opuesta a lo que el Tribunal viene denominando «coactividad»– de la relación en cuyo desarrollo venían siendo exigidas.

Especialmente ilustrativa en este sentido es la historia de las tasas, cánones y tarifas portuarias. Transformadas –buena parte de ellas– en precios privados por la Ley 27/1992, la Audiencia Nacional, a partir de su Sentencia de 26 de febrero de 1998, vino a anular la aplicación de la ley –sin encomendarse al parecer del Tribunal Constitucional ⁴⁴– forzando un atropellado, y controvertido, régimen transitorio del particular que, finalmente, ha derivado en retrotraer la mayor parte de las prestaciones portuarias a la clásica calificación de tasas, mediante la Ley núm. 48, de 26 de noviembre de 2003 ⁴⁵: la solución, sin duda alguna, resuelve los problemas de legalidad que tanto han preocupado a ciertos magistrados; lo que es menos probable, ya se verá, es que permita a las Autoridades portuarias actuar en régimen de competencia, tal y como se pretende desde la Comisión Europea, con eficacia y eficiencia, de forma rentable. No deja de resultar paradójico y singular al respecto que el propio legislador español establezca como recursos financieros básicos de las Autoridades portuarias un elenco de tasas y, al mismo tiempo, las mencione expresamente como sujetos pasivos –aun parcialmente exentos– del impuesto que sujeta a gravamen los beneficios de las personas jurídicas ⁴⁶. ¿Cómo se concita el que un ente público cuyo recurso principal –prácticamente exclusivo– son prestaciones tributarias, con el hecho de ser llamado a contribuir al sostenimiento de

⁴² «Sino que dicho respeto (a los principios constitucionales), pensamos, debe implicar a esta figura (los precios públicos, entonces, las prestaciones patrimoniales públicas, ahora) en esa labor de búsqueda de la justicia, como una modalidad más, *diferente, evidentemente*, a la más efectiva que representan los tributos, significativamente, los impuestos. De una manera *muy similar*, en suma, a como lo hacen las tasas» (R. LITAGO LLEDÓ: «Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex art. 31.3 CE», *CREDF*, núm. 102, 1999, pág. 289; cursiva y paréntesis míos). «La extensión de los criterios de justicia tributaria del artículo 31 CE a las prestaciones patrimoniales coactivas conduce a difuminar ambas categorías (el tributo y la prestación patrimonial coactiva) hasta hacerlas casi coincidir» (A. MARTÍN JIMÉNEZ: *Notas...*, ob. cit., pág. 184); «Si no se acepta que tales tarifas son un ingreso público, lo que sí deberá aceptarse es que estamos en presencia de una prestación patrimonial de carácter público, y, por ende, deberá regularse como tal. Si se quiere, no se tratará de una tasa, pero sí que tendrá la consideración de tasa en cuanto a su establecimiento y regulación» (J. PAGÉS I GALTÉS: «Las tarifas...», ob. cit., pág. 406).

⁴³ «Pero aun así, lo cierto es que la STC 185/1995 no impuso al legislador que debían regularse como tasas los precios públicos considerados inconstitucionales por constituir prestaciones patrimoniales de carácter público. El Tribunal Constitucional tan sólo impuso que tales precios se sujetasen al principio de legalidad. Y, a partir de aquí, que fuera el legislador quien decidiera libremente si los regulaba como tasas o como precios» (J. PAGÉS I GALTÉS, «Las tarifas...», ob. cit., pág. 368).

⁴⁴ Una más que razonada crítica a las resoluciones judiciales de la Audiencia Nacional en la materia se puede encontrar en J.J. FERREIRO LAPATZA, «Dictamen (II)...», ob. cit., págs. 43 y ss.

⁴⁵ *Vid.* A. MARTÍNEZ LA FUENTE, «Tasas y tarifas portuarias. Notas sobre la nueva regulación contenida en la Ley 48/2003, de 26 de noviembre», *Impuestos*, núm. 7, 2004, págs. 23-59.

⁴⁶ Artículo 9.3 f) del Real Decreto Legislativo núm. 4, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el TRLIS.

los gastos públicos con una parte de sus beneficios?, ¿se computarán como ingresos en su cuenta de explotación los rendimientos de las tasas que cobran a los usuarios de las instalaciones que gestionan?

En el sector ferroviario ha ocurrido algo semejante, si bien es cierto que las características del servicio y el ritmo de su proceso de privatización no ha permitido que los sucesivos cambios normativos se tradujeran en actuaciones controvertidas. Desde que se comienza la segregación de las unidades operativas y de gestión de infraestructuras de RENFE, pasando por la creación del Ente Gestor de Infraestructuras Ferroviarias, en un segundo momento, hasta llegar a la vigente ordenación del sector ferroviario, en los modelos de financiación que han acompañado cada una de las etapas se han sucedido los precios públicos, los cánones y, finalmente, una combinación de «tasas que recibirán el nombre de cánones ferroviarios»⁴⁷ y «tarifas, que tendrán el carácter de precios privados»⁴⁸. Manifestación palpable del poso que ha dejado en el sentir del legislador la doctrina constitucional al respecto: o tasas, o precios privados... aunque se llamen cánones a las primeras y tarifas a las segundas.

La complejidad que en la actualidad reviste la provisión y financiación de bienes públicos en las sociedades occidentales podría pensarse que supera el intento de encorsetar su tratamiento jurídico en categorías simples, útiles y suficientes en otras épocas. Al mismo tiempo que el Derecho público invade las relaciones mercantiles o civiles, los organismos públicos recurren en su forma de organizarse y actuar a instituciones tomadas del Derecho privado. De todo ello se derivaría una consecuencia: tal vez fuera conveniente acertar a encontrar un espacio financiero intermedio, entre la tasa y el precio privado, que concite legalidad, seguridad jurídica y eficacia en la salvaguarda de los intereses y servicios públicos que están en juego en ciertos sectores de la actividad económica.

Uno de ellos es, con toda claridad, la provisión de grandes redes de transporte viario, ferroviario, portuario y aeroportuario. Sin descartar que en su ordenación y mantenimiento puedan establecerse –en relación con ciertos bienes y servicios– tasas o precios, en algunos supuestos quizás pudiera resolverse el sistema de financiación de forma ventajosa recurriendo a fórmulas intermedias

⁴⁷ Artículo 73 de la Ley núm. 39, de 17 de noviembre de 2003, del Sector Ferroviario. En el repertorio de cánones ferroviarios, tasas, que contempla la ley se desgana toda una retahíla de prestaciones –acceso, circulación, capacidad, tráfico, utilización de estaciones y otras instalaciones– claramente inspirada en el repertorio de las mismas que contiene la Directiva 2001/14/CE. El mismo modelo se adivina, en el plano autonómico, en la Ley núm. 22, de 21 de diciembre de 1999, de la Comunidad Autónoma de Madrid y en la Ley núm. 19, de 31 de diciembre de 2001, del Parlamento de Cataluña, por las que –en el marco de la creación de sendos entes gestores de infraestructuras, de transporte en el primer caso, específicamente ferroviarias en el segundo– se contempla la posibilidad de cobrar «cánones» –tributarios o no, pero de Derecho público–, por un lado, y tarifas, de Derecho privado, por otro.

⁴⁸ Artículo 79 de la Ley 39/2003. Bien expresivo de lo que se pretende es el que se haya retomado la terminología clásica que, desde el Derecho administrativo, venía diferenciando entre potestad tributaria y potestad tarifaria, ligando una u otra al sistema de gestión del servicio, predicándose ahora de forma solemne de la tarifa su naturaleza: precio privado [vid. G. ARIÑO ORTIZ, *Las tarifas de los servicios públicos (poder tarifario, poder de tasación y control judicial)*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1976; J. TORNOS MÁS, *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en los precios y tarifas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1982; J. PERDIGÓ I SOLÀ, «Les tarifes dels serveis locals», en AA.VV. *Dret Local*, Marcial Pons, Barcelona, 1997]. Dicho lo cual, la realidad es que el espacio reservado a las tarifas/precios privados es tan estrecho como dilatado el que corresponde a las tasas, particularmente en el entorno portuario y aeroportuario, que no en el de las infraestructuras viarias, como en seguida veremos.

–precios públicos o prestaciones patrimoniales públicas– que estando bien próximas a las tasas ⁴⁹, son susceptibles de regularse para ser aplicadas de un modo más cercano al que rige la formación de los precios ⁵⁰. El modo en el que se instrumenta la provisión y mantenimiento de estas infraestructuras –sociedades públicas o mixtas que recurren al capital privado pignorando sus ingresos futuros, por ejemplo– no se comparece bien con el régimen jurídico propio de los tributos; las condiciones en las que se explotan –mediando un aprovechamiento especial del dominio público o en régimen de exclusividad formal o de hecho– no termina de casar, para nuestra doctrina constitucional en particular, con el establecimiento de precios. Es así como encontraría su razón de ser y utilidad este *tertium genus* –llámese como se quiera, peaje, tarifa, precio administrativo o público– que, dotado de cobertura legal, se movería entre el Derecho público y el Derecho privado ⁵¹.

Nuestro texto constitucional deja margen para dar cabida a estas prestaciones cuando en su artículo 31.3 se refiere a las mismas –como género diferenciado respecto de los tributos a que se refiere en su art. 133.1– para declararlas sujetas al principio de legalidad ⁵². También puede

⁴⁹ Últimamente se ha destacado que la categoría tributaria con auténtica relevancia constitucional y respecto de la cual cabe predicar en toda su intensidad los principios y normas propios del instituto tributario es el impuesto. La tasa, junto con las contribuciones especiales y otras prestaciones asimilables sería más bien parte de un entramado de «prestaciones patrimoniales sinalagmáticas con finalidad financiera» respecto de las que dichos principios y normas tienen una dimensión dispar (*vid.* P.M. HERRERA MOLINA, «La irrelevancia jurídica...», *ob. cit.*, *passim*). En parecido sentido, desde una consideración administrativa del particular, se afirma que «las tasas, los precios de servicio público (tarifas) y los precios administrativos de actividades privadas de interés general tienen más elementos comunes que diferenciadores» (F.J. VILLAR ROJAS, *Tarifas, tasas, peajes y precios administrativos*, Comares, Granada, 2000, pág. 247). Compartiendo ambos planteamientos, ya se ha hecho notar que, con todo, las tasas no dejan de ser tributos sujetos a unas premisas en su ordenación y aplicación que no siempre tiene sentido que se trasladen acríticamente a las prestaciones a satisfacer por determinados servicios públicos en los que se actúa en régimen de competencia, aún imperfecta. En otras palabras, siendo conceptos parejos no es inútil, antes bien parece necesario, diferenciarlos a ciertos efectos.

⁵⁰ Antes de que la doctrina constitucional y su interpretación legal arrumbaran el concepto de precio público a su precario *status* actual se propugnó la utilización de los mismos como sistema alternativo de financiación del gasto público, rechazando el carácter único del sistema tributario (*cfr.* A. AGULLÓ AGÜERO, «Los precios públicos: prestación patrimonial pública no tributaria», *CREDEF*, núm. 80, 1993, *passim*). Preservada la reserva de ley, los precios públicos regulados como prestaciones patrimoniales públicas –tal y como pueden entenderse éstas concebidas a partir de la doctrina constitucional– bien podrían, ahora, cumplir esta función.

⁵¹ Algo parecido se podría decir respecto del sistema de financiación de los servicios de seguridad jurídica que se articulan a través de los llamados aranceles notariales y registrales o de la función pública que se encomienda a la Seguridad Social, a las Cámaras de comercio, a los Colegios profesionales o a las Comunidades de regantes y que se financian mediante prestaciones obligatorias. Si bien es verdad que, en los cuatro últimos casos citados probablemente se habría de concluir que la prestación patrimonial no sería parangonable a la tasa sino al impuesto, tropezando entonces la libertad del legislador con las limitaciones específicas que, con toda claridad, de la Constitución y de su interpretación jurisprudencial se derivan en cuanto al establecimiento de esta modalidad específica de tributos. De lo contrario se habría de concluir que, con la simple alteración del *nomen iuris*, el legislador podría crear impuestos no sujetos a las exigencias derivadas del artículo 31 de la CE, lo que –a diferencia de lo que ocurre con las tasas, en las que tales principios y normas tienen una dimensión particular– no es aceptable.

⁵² Entendido –más allá de su clásico sentido de exigencia de autoimposición– como garantía de democracia y seguridad jurídica en el procedimiento de aprobación de prestaciones patrimoniales de carácter público. *Vid.*, al respecto, F. PÉREZ ROYO, «Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en la Constitución», *Revista española de Derecho constitucional*, núm. 13, 1985. Este mismo autor propone una distinción, en cuanto a las prestaciones patrimoniales de carácter público, que me parece de particular utilidad. Por una parte, se podrían distinguir aquellas que «siendo sustancialmente tributarias, escapan a la normativa propia de los tributos» como las cotizaciones de la Seguridad Social. Junto a estas primeras, que califica de «tributos «impropios» podrían distinguirse aquellas otras «como las tarifas de contratos de adhesión relativos a servicios públicos esenciales» que no siendo tributos, ni siquiera impropios, han de ser establecidas por ley (*Derecho financiero y tributario, parte general*, 13.^a ed., Civitas, Madrid, 2004, pág. 54). A las primeras, a mi entender, siendo materialmente tributos les serían de aplicación los principios constitucionales de Justicia tributaria (art. 31.1 CE); las previsiones constitucionales respecto de las segundas se limitarían a las que se derivan del principio de legalidad (art. 31.3 CE).

entenderse que la legislación ordinaria se refiere a las mismas como «exacciones parafiscales»⁵³ que si «participan de la naturaleza de los tributos», quierese decir que no lo son: no se confunden con los tributos, aun compartiendo con ellos una parte –participación⁵⁴– de sus rasgos institucionales.

Así parece haberlo entendido, también, la jurisprudencia constitucional más arriba referenciada, al identificar estas prestaciones patrimoniales coactivas, no tributarias, que dan cobertura a una finalidad pública⁵⁵. Y así parecen aconsejarlo las necesidades financieras propias de determinadas formas de gestión de algunos servicios básicos⁵⁶. No es así, con todo, como lo ha entendido, hasta ahora, el legislador estatal, que ha tendido a identificar prestación patrimonial pública con tasa, ni la mayor parte de la doctrina que, o bien considera el concepto superfluo⁵⁷ o lo reconduce al seno tributario, con el consiguiente desvanecimiento de su utilidad e identidad⁵⁸. No se puede descartar,

⁵³ Disposición adicional 1.ª de la Ley núm. 58, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria.

⁵⁴ *Ibidem*. No deja de ser llamativo que en el plano administrativo, al hilo de la naturaleza jurídica de ciertas Corporaciones –Cámaras agrarias, de comercio, de la propiedad urbana y Cofradías de pescadores– que se financian mediante lo que bien podrían denominarse prestaciones patrimoniales públicas el propio Tribunal Constitucional recurra también al verbo «participar» para decir que «orientadas primordialmente a la consecución de fines privados, propios de los miembros que las integran, tales Corporaciones *participan* de la naturaleza de las Administraciones públicas...» (STC 76/1983, FJ 26.º; la cita está tomada de A. MARTÍN JIMÉNEZ, «Notas sobre...», ob. cit., pág. 191, not. 25, siendo mía la cursiva).

⁵⁵ «... la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión "tributos" del artículo 133.1 CE y la más genérica de "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 CE» STC 185/1995, FJ 3.º.

⁵⁶ Éste sería el caso, por ejemplo, de los sistemas integrados de gestión de envases previstos en la Ley núm. 11, de 24 de abril de 1997. Siendo así que el distribuidor puede optar entre cobrar una cantidad en concepto de depósito –como tal finalmente definida por la Ley núm. 10/1998, en consonancia con la opinión de algunos autores (*vid.* C. GARCÍA NOVOA, «Comentarios a los aspectos fiscales de la Ley de envases», *Impuestos*, t. II, 1997)– o realizar una «aportación» a un sistema integrado; desde el momento en que el Reglamento de la Ley de envases (RD núm. 782, de 30 de abril de 1998) permite a los envasadores integrados en un sistema de gestión modular sus aportaciones, no deja de presentar notables dificultades conceptuar tales prestaciones como tributos (*vid.*, en este sentido, M. VILLAR EZCURRA, «La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envase», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1997; y «Comentarios críticos de urgencia a la Ley de Residuos y a la modificación de la Ley de Envases», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1998). Menores dificultades ofrece entender que «las prestaciones que sean exigidas por entes que utilicen esas distintas formas –total o parcialmente de actuación privada– no van a dejar de ser, por ello mismo, prestaciones patrimoniales coactivas de carácter público» (J. RAMALLO MASSANET, «Hacia un concepto constitucional de tributo», *Temas pendientes de Derecho Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, pág. 45).

⁵⁷ «... prestaciones patrimoniales de carácter público establecidas con arreglo a la Ley, es decir (...) a través de tributos» J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho financiero español*, vol. I, 24.ª ed., pág. 217.

⁵⁸ Cfr. C. LOZANO SERRANO, «Calificación como Tributos...», ob. cit., *passim*.; «... por esta vía (...) llegaríamos a la conclusión de que la distinción entre tributo y prestación patrimonial de carácter público cuya finalidad es financiar el gasto público es innecesaria» (A. MARTÍN JIMÉNEZ, «Notas...», ob. cit., pág. 198); «... siendo que la única figura financiera local capaz hoy día de servir al principio de legalidad es el tributo, tendremos que por más que las tarifas puedan ser consideradas de titularidad privada, deberán regularse como tasas cuando concurra alguna de las notas determinantes de la coactividad constitucionalmente relevante» (J. PAGÉS I GALTÉS, «Las tarifas...», ob. cit., pág. 402). Ciertamente, en la jurisprudencia constitucional se afirma con toda rotundidad la diferencia, como categorías tributarias, entre el impuesto y la tasa (SSTC 19/1987, 185/1995 ó 233/1999). Lo que está bien lejos de advertirse con idéntica claridad es lo que separaría la tasa de otras prestaciones patrimoniales de Derecho público no tributarias. De ahí que, como se ha referido más arriba, se haya defendido que –en última instancia– de nuestra Constitución, y de la interpretación dada a la misma por el Tribunal Constitucional (SSTC 294/1994 y 182/1997), lo que queda delimitado con perfil propio es un concepto constitucional de impuesto, como especie diferenciable de otras prestaciones patrimoniales públicas *sin alagmáticas*, específicamente tributarias –tasas o contribuciones especiales– o bien, parafiscales –como los cánones forales a los que nos referiremos (cfr. al respecto P.M. HERRERA MOLINA, «La irrelevancia jurídica...», ob. cit., *passim*).

pues, como se razonará en lo relativo a las infraestructuras viarias de transporte, que lo más lógico sea clarificar, de una vez por todas, el panorama y reconducir la relación financiera entre el usuario y el concesionario al ámbito del precio privado ⁵⁹, sin perjuicio, eso sí, de que se estableciera una tasa a satisfacer por este último, en razón del aprovechamiento especial que del dominio público realiza.

4. LA OPCIÓN FORAL

Es en este particular marco en el que las Juntas Generales de Vizcaya y Guipúzcoa aprobaron, terminando el año 2002, sendos «cánones de utilización de infraestructuras viarias». Sólo desde la perspectiva concreta del Ordenamiento en el que se insertan y de la coyuntura en la que aparecen puede comprenderse su particular denominación y régimen jurídico.

Estos cánones se enmarcan en la expiración del régimen de concesión administrativa en el que se explotaba el itinerario de la autopista A-8 que discurre por los territorios forales vizcaíno y guipuzcoano. Si, en otros casos, las autoridades competentes han venido renegociando con la entidad concesionaria la prórroga de su explotación, en éste la opción política ha sido la de encomendar la gestión a sendas sociedades públicas constituidas al efecto. Lo que se ha hecho, pues, es modificar el modelo de gestión de una autopista ya construida.

No se viene, pues, a resolver la construcción y financiación de nuevas infraestructuras –aunque eventualmente ambas sociedades puedan ser llamadas a asumir la construcción de nuevas infraestructuras viarias, como la Variante Sur Metropolitana de Bilbao, expresamente mencionada en la norma vizcaína–, sino que lo que se hace es modificar el régimen de gestión y mantenimiento de una infraestructura amortizada y en funcionamiento: la A-8 a su paso por los susodichos territorios históricos vascos.

Aprovechando el vencimiento de la concesión se prefiere la reversión del inmovilizado –frente a la prórroga de la concesión– y se opta por pasar a administrar la infraestructura desde las propias Diputaciones forales, en régimen de encomienda de gestión. A tal efecto se decide crear dos sociedades públicas forales, constituidas para ello como sociedades anónimas, cuya financiación –sin perjuicio de eventuales subvenciones ⁶⁰– pasa por el cobro de una prestación a satisfacer por los usuarios, a la que se pasa a denominar «canon», y –en el caso de la guipuzcoana– «mediante la explotación de las áreas de servicio vinculadas a las infraestructuras viarias» ⁶¹.

Todo lo cual hace de este supuesto una situación verdaderamente singular por cuanto, amortizada la infraestructura y ejercitado por la Administración el derecho de reversión, se podría estar en condiciones de eliminar el pago de peaje alguno o, al menos, de reducirlo considerablemente, a

⁵⁹ En sentido contrario *vid.* M. RUIZ GARIJO, *Problemas actuales de las tasas*, 2002, pág. 264: «En definitiva, los peajes pagados por los usuarios a las sociedades concesionarias de autopistas deben reconducirse al concepto de tasa». Así citado en R. CALVO ORTEGA, «La tasa por utilización de autovías en la Unión Europea», *Nueva Fiscalidad*, núm. 7, 2003, pág. 14, not. 4.

⁶⁰ La Ley del Parlamento vasco núm. 7, de 19 de junio de 1997, modifica la Ley de la Hacienda General del País Vasco estableciendo, entre otras cuestiones, un completo régimen jurídico de las subvenciones públicas en el que se dispone que las sociedades públicas podrán acceder a tales recursos en las mismas condiciones –transparencia, objetividad, concurrencia, etc.– previstas para las entidades privadas con las que pudieran competir.

⁶¹ Disposición adicional 3.ª de la NFGCUIV.

los efectos de dar cobertura con el mismo a los solos costes de gestión ⁶². Por el contrario, lo que se hace es mantener el cobro de la correspondiente prestación –revestida ahora de canon– afectándola al sostenimiento de una sociedad pública que, en términos de principio, vendrá a financiar con tales ingresos el desarrollo de nuevos ejes de infraestructuras viarias.

La opción de crear dos sociedades anónimas trae causa de la normativa vasca sobre empresas públicas ⁶³. Como tales sociedades anónimas se rigen en su constitución, ordenación y funcionamiento por el Derecho mercantil, con las especialidades que al respecto se puedan establecer desde el Derecho público ⁶⁴. En cuanto a su régimen contable se regirá por el Plan General Contable, con las especialidades aplicables a las sociedades concesionarias de autopistas ⁶⁵; por lo que a su particular régimen tributario afecta, en ambos casos, se prevé la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) –en carreteras, caminos y demás vías terrestres que exploten, aun no haciéndolo de forma gratuita– y del Impuesto sobre Sociedades (IS), por lo que a sus eventuales beneficios se refiere ⁶⁶. Se trata, pues, de un sistema de gestión directa del servicio, mediante una sociedad de Derecho mercantil cuyo capital, inicialmente, es íntegramente público; es evidente que el modelo adoptado se sujeta, en ciertos aspectos, al Derecho público, mientras que transita, en otros, a través del Derecho privado, sin que pueda, pues, afirmarse que el conjunto de las relaciones derivadas de su funcionamiento sea de una u otra naturaleza ⁶⁷.

⁶² El establecimiento del canon, en cualquier caso, no deja de ser una opción de política financiera, perfectamente prescindible. En términos puramente económicos –más allá de los costes de congestión y de contaminación– lo cierto y verdad es que la presión fiscal que soportan los vehículos cubre, con mucho, los costes de mantenimiento de las infraestructuras por las que circulan. En este sentido, no estaría justificado, desde una perspectiva limitadamente financiera, el establecimiento de contribuciones específicas por el uso de infraestructuras, excepción hecha de lo que a determinados vehículos pesados se refiere, máxime cuando el coste de construcción de la infraestructura ya está amortizado (vid. J.M. PARDO, «Estudio sobre la implantación de la tasa de infraestructura en España», *Revista del Ministerio de Transporte, Turismo y Telecomunicaciones*, núm. 29, 1987, págs. 35 y ss.)

⁶³ En el artículo 11 de la Ley del Parlamento vasco núm. 12, de 22 de junio de 1983, de Hacienda General del País Vasco, se hace referencia a las sociedades públicas como parte de la Administración institucional vasca. Si en un primer momento la mencionada ley contemplaba la posibilidad de que éstas revistieran la forma de sociedades anónimas o «especiales», la forma jurídica quedó restringida a la primera opción, al ser declarada inconstitucional la segunda (cfr. STC 14/1986).

⁶⁴ En el caso de las sociedades públicas vascas, por ejemplo, la Ley del Parlamento vasco núm. 14, de 28 de octubre de 1988 establece un régimen específico de retribuciones de los cargos directivos de las mismas; en otro sentido, la actividad de estas sociedades está sujeta al control económico y financiero del Tribunal de Cuentas del País Vasco. Sobre el estatuto jurídico de la empresa pública vasca vid. E. MONTOYA MARTÍN: *Las empresas públicas sometidas al Derecho privado*, Marcial Pons, 1996, págs. 418-435.

⁶⁵ Normas de Adaptación del PGC para las autopistas de peaje, aprobadas por la OMEH de 10 de diciembre de 1998, citadas por D. CARBAJO VASCO, en el documento de trabajo que con el título «La fiscalidad y la contabilidad de los concesionarios. Algunas notas» presentó en el Seminario celebrado en el Instituto de Estudios Fiscales el 26 de marzo de 2004 en torno a la Ley General de subvenciones y las nuevas fórmulas de financiación privada de las infraestructuras públicas.

⁶⁶ Artículos 9 y 10 de la NFVCUIV y 10 y 11 de la NFGCUIV.

⁶⁷ Cuando la Administración tiende decididamente a utilizar el Derecho laboral como entorno preferente en su política de contratación de personal, o el Derecho civil en la contratación de bienes y servicios, al mismo tiempo que sujeta a control público las relaciones educativas, las familiares y –qué decir tiene– las comerciales, no es fácil adivinar qué consistencia y utilidad real pueda conservar el pretender distinguir –como regímenes jurídicos netamente diferenciados– entre público y privado. Vid. por todos, a este respecto, desde el Derecho administrativo, S. MARTÍN-RETORTILLO, «Reflexiones sobre la nueva Administración económica», en AA.VV., *Las estructuras del bienestar en Europa*, Civitas-Escuela Libre Editorial, Madrid, 2000; desde el Derecho financiero, vid. C. LOZANO SERRANO, «Intervencionismo...», ob. cit., *passim*, y J. PAGES I GALTÉS, «Las tarifas...», ob. cit., págs. 372-374.

4.1. Naturaleza jurídica de los cánones.

Es así como se plantea el establecimiento de una exacción dirigida a financiar el presupuesto de explotación de cada una de las sociedades mencionadas. A la hora de darle nombre a la misma se ha optado por el término «canon». Varias razones se adivinan en la elección:

- Una primera, que aun por inexplicable y simplista no puede descartarse, es el poder de las palabras: en el mercado electoral, el término «peaje» –que, probablemente, hubiera sido el más acertado– tiene muy mala venta; por el contrario, «canon» se está convirtiendo en un extraño comodín que lo mismo sirve para vestir un impuesto sobre el «disfrute» de la televisión pública, que para poner de largo otro sobre los beneficios que las empresas farmacéuticas obtienen de los sistemas sanitarios. No sin razón se tiende a pensar que, en esta materia al menos, el ciudadano puede digerir mejor el pago de un «canon» público que el de un «peaje» privado, tal vez por la inveterada inclinación de nuestro pueblo a sacralizar lo «público» mientras demoniza lo «privado»: es sabido que entre nosotros el beneficio es casi pecaminoso y la excelencia o el mérito un ejercicio de intolerable arrogancia, siendo así que ambas cosas –sin que sea posible explicar por qué– se consideran patrimonio de lo «privado»; mientras se presume de lo «público» –por definición– la munificencia, magnanimidad e igualdad, en régimen exclusivo.
- Se hubiera podido recurrir, perfectamente, al establecimiento de una tasa, pero se habría padecido con ello el coste de rigidez –legalidad, memoria económico-financiera y limitación del importe, contabilidad pública, etc.– que el Derecho tributario lleva consigo; con el problema añadido de que, al no ser posible sujetar a IVA un servicio por el que se exige un tributo, hubiera supuesto abrir un viejo frente de discusión con el Estado y con el Tribunal de Luxemburgo, que ya ha condenado a España en esta materia ⁶⁸.
- También cabría haberse optado por el sencillo y comprensible «precio», o más bien «peaje» que es la denominación que suelen adoptar los precios mercantiles en los servicios de autopistas, siendo esto probablemente lo más atinado ⁶⁹, pero se habría corrido con ello el riesgo de tropezar con algún Juez que llegase a la conclusión de que el servicio de autopista es esencial, o de que se trata de un supuesto de aprovechamiento especial del dominio público que no puede ser sujeto a precios privados, sino a prestaciones patrimoniales de Derecho público.

Ya se ha hecho notar que la palabra «canon» no nos aporta luz alguna sobre el régimen jurídico de lo que envuelve, por cuanto, en realidad, tan sólo es un concepto-pantalla útil para revestir todo género de prestaciones. ¿Encubren, pues, estos cánones un tributo o un precio? Tal y como se ha resuelto el particular la única categoría tributaria en la que podría encajar sería la de tasa, lo que se ha de descartar por distintos motivos:

⁶⁸ STJCE de 18 de enero de 2001.

⁶⁹ Así se hace en la legislación básica de los regímenes concesionales, aun con la denominación de tarifas (art. 246 LCAP). Así se denominan en la Ley núm. 8, de 10 de mayo de 1972, que regula el régimen general de las concesiones de autopistas, y así se conocen por todos y cada uno de sus usuarios y gestores. Siendo ésta la dirección coherente en un marco general de liberalización de las infraestructuras de transporte: «Si lo que se quiere es relanzar y potenciar la financiación privada de las infraestructuras resulta absolutamente indispensable que las tarifas abonadas por los usuarios tengan la consideración de precios privados para que puedan ser percibidas directamente por los concesionarios (dando, así, carta de naturaleza a lo que la práctica ya reconoce)» [J.L. VILLAR EZCURRA: «Las infraestructuras públicas: viejos y nuevos planteamientos», en ARIÑO Y ALMOGUERA, ABOGADOS (ed.), *Nuevo Derecho...* ob. cit., pág. 107].

- En primer lugar, porque no se ha denominado ni calificado como tal –siendo la omisión expresa⁷⁰– en las normas por las que se establece; al mismo tiempo que resulta patente, intachable y legítima, la voluntad política de las Juntas Generales de no optar por el establecimiento de una tasa.
- Analizando el particular Derecho foral en que se inscribe su creación, ni en la normativa vizcaína⁷¹ ni en la guipuzcoana⁷² encontramos preceptos que nos permitan calificar con rotundidad este canon como tasa.
- Habiéndose encomendado la gestión de la infraestructura a una sociedad anónima –aun de capital público– a la que se atribuye como recurso propio el rendimiento del canon⁷³, no se integra en el presupuesto de ninguna Administración pública⁷⁴ ni viene destinada a

⁷⁰ En un singular precepto –el octavo de la norma vizcaína y el noveno de la guipuzcoana– se afirma la incompatibilidad del canon con «la imposición de tasas, prestaciones patrimoniales, precios públicos o contribuciones especiales destinados a la financiación de las infraestructuras viarias señaladas en el artículo 1 anterior». De donde se deduce una clara intención –aun no pasando de tal– de afirmar el canon como única prestación a satisfacer por el uso de las infraestructuras viarias encomendadas a las sociedades de referencia.

⁷¹ La Norma Foral núm. 81, de 17 de mayo de 1986, General Tributaria, en la redacción que a su artículo 26 le ha venido dado por la Norma Foral núm. 2, de 12 de febrero de 1999 recoge un concepto de tasa parejo al que encontramos en la normativa estatal, acogiendo la doctrina constitucional más arriba expuesta. Por su parte ni en la Norma Foral núm. 4, de 26 de junio de 1990, de tasas, presios públicos y otros recursos tributarios –que expresamente excluye de su ámbito de aplicación los recursos de las entidades que actúen según normas de Derecho privado– ni en la Norma Foral núm. 9, de 20 de noviembre de 1990 que, al amparo de la anterior, crea una serie de tasas, se puede encontrar fundamento normativo para calificar el canon de infraestructuras como tasa.

⁷² El artículo 26 de la Norma Foral núm. 1, de 1 de enero de 1985, General Tributaria, así como el artículo 6 de la Norma Foral núm. 2, de 11 de enero de 1990, de Tasas y Precios Públicos, son herederos de sus homónimas estatales, en sus contenidos previos al vendaval conceptual de la STC 185/1995. De modo que –en un análisis de estas normas ajeno a lo que ha ocurrido en el Ordenamiento tributario español durante los últimos años– de querer encajar el canon de infraestructuras en alguna de las categorías conceptuales a que nos venimos refiriendo habríamos de concluir que se trata de un precio público que no una tasa.

⁷³ «La recaudación de dicho canon se destinará en todo caso a la financiación de las actuaciones de política de infraestructura viaria que efectúe dicha Sociedad Pública Foral» (art. 2 NFBUCIV). *Id.*, en el mismo sentido, el artículo 2 de la NFGCUIV.

⁷⁴ El artículo 2 de la LGT identifica los tributos como prestaciones exigidas por Administraciones públicas. Se puede considerar que una sociedad anónima de capital público «es realmente una pertenencia de la Administración» (STC 14/1986) y como tal, sujeta en su régimen y funcionamiento a los principios y normas constitucionales o comunitarias aplicables a los entes públicos (*vid.* A. TRONCOSO REIGADA, *Privatización, empresa pública y Constitución*, Marcial Pons, Madrid, 1987), o «poder público» a efectos del artículo 41 de la LOTC (STC 35/1983): nada que objetar. Pero, al mismo tiempo, lo que es indudable es que una sociedad anónima se rige en su ordenación y actividad por las disposiciones del Código de Comercio, de la normativa contable y del resto de las disposiciones mercantiles –de Derecho privado– que le resulten aplicables. Tal forma asociativa no es, pues, acriticamente, del todo y sin paliativos, equiparable a lo que en Derecho administrativo se entiende por Administración pública: ni desde el punto de vista económico, ni desde la perspectiva contable, ni desde una consideración jurídica de ambas formas organizativas de actuar en el tráfico jurídico. Se podrá estar de acuerdo, o no, con tal forma de hacer: con la decisión político-legislativa, de lo que se conoce como la «huida del Derecho público». Lo que no parece razonable es forzar la realidad jurídica, tal y como se presenta, para acomodarla a unos esquemas dogmáticos previos; afirmar que una sociedad anónima es, sin más y a todos los efectos, lo que no es, Administración pública *sic et simpliciter*, concluyendo que sus precios son tasas y sus beneficios, ingresos públicos. Sobre las dificultades de coherencia el estatuto jurídico societario con el cobro de tributos como ingresos propios de una sociedad mercantil *vid.* J.I. GOMAR SÁNCHEZ, «¿Se pueden cobrar tasas y precios públicos en la prestación de servicios públicos por empresas mixtas?», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 1997, págs. 35-46. Siendo cierto que –con mayor o menor habilidad– todo se puede lograr, y forzar –en la práctica así es– anotando, por ejemplo, el ingreso de una tasa como recaudación de un ente local y como «subvención» del mismo a la entidad concesionaria; o disponiendo el pago del canon concesional mediante compensación de deudas (J. PERDIGÓ I SOLÀ, «Les tarifes...», *ob. cit.*, págs. 573 y 574).

financiar el sostenimiento de los gastos públicos, en sentido estricto, lo que resulta indisoluble de cualquier categoría tributaria ⁷⁵.

- En el caso del canon vizcaíno los «derechos de crédito presentes o futuros» son susceptibles de cesión o pignoración, al mismo tiempo que se prevé que en los convenios que rijan el régimen de encomienda de gestión la Administración foral velará por que no se vean perjudicados los derechos de los cesionarios o acreedores pignoraticios cuando se hubiera de modificar el contenido del acuerdo (art. 7.2 NFBCUIV); derecho este, el de cesión, radicalmente incompatible con el principio general de indisponibilidad del crédito tributario (art. 6 LGT) y que empieza a extenderse como fórmula de financiación alternativa a la clásica emisión de obligaciones ⁷⁶.

No está de más insistir en que las circunstancias en las que se desenvuelve la construcción y explotación de las infraestructuras viarias hubieran permitido optar por otorgar al canon de uso la forma y régimen jurídico propio de una tasa –como se ha hecho, por ejemplo, con el canon de infraestructuras ferroviarias– pero, sencillamente, no ha sido así. Al mismo tiempo hay elementos en su ordenación que lo alejan significativamente de lo que se entiende como un precio privado libremente satisfecho entre particulares como contraprestación de un servicio:

- Al tener como objeto la utilización de infraestructuras viarias –que bien se puede calificar como un servicio imprescindible explotado en régimen de monopolio de hecho o que comporta el aprovechamiento especial del dominio público ⁷⁷– está, al menos en entredicho, la libertad ⁷⁸ de contratación que caracteriza el pago de un precio a cambio de un servicio, en virtud de un acuerdo de voluntades ⁷⁹.

⁷⁵ Cfr., entre todas, STC 182/1997 (FJ 15.º).

⁷⁶ Al referirse a esta modalidad de financiación, la titulización de los ingresos futuros, algún autor sugiere que «sería conveniente que la Administración garantizase el crédito de los tenedores de los títulos aun en el caso de resolución de la concesión» (J.L. VILLAR EZCURRA, «Las infraestructuras...», ob. cit., pág. 105): exactamente, aun no tratándose de una concesión sino de una encomienda de gestión, lo que se ha hecho en la norma aquí comentada.

⁷⁷ Que por el aprovechamiento especial del dominio público tan sólo quepa la exigencia de una tasa es de las pocas cosas que en esta materia, a la vista de nuestra doctrina constitucional, está fuera de toda duda. No así que por todos los servicios que la Administración, directa o indirectamente, desarrolla en o sobre el dominio público se hubieran de exigir tasas por su aprovechamiento [*Vid.* J.J. FERREIRO LAPATZA, «Dictamen...» (II), ob. cit., pág. 47]. Como se expone en la alternativa propuesta, se podría haber establecido una tasa por el uso del dominio público, pero teniendo como contribuyente a la sociedad gestora y con independencia de las prestaciones satisfechas por los usuarios. No es éste, sin embargo, aunque bien pudiera haberlo sido, el modelo adoptado en el caso que nos ocupa.

⁷⁸ «Deben considerarse prestaciones coactivas, no sólo aquellas en las que así resulta expresamente de su propio régimen jurídico, sino también aquellas otras en las que, aunque la relación de la que nace el deber de pagar sea fruto de una decisión libre del sujeto, pueda afirmarse que dicha libertad existe sólo formalmente, como sería el caso de los servicios públicos esenciales» (F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero...*, ob.cit., pág. 55).

⁷⁹ Se enmarca en una relación que podría encajar en lo que la doctrina iusprivatista ha calificado «de dudoso carácter negocial» (F. DE CASTRO, *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1968, pág. 39), o de «contrato forzoso» (L. DIEZ-PICAZO, *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*, 4.ª ed., Vol. 1.º, Civitas, Madrid, 1993, pág. 135).

- En sus elementos esenciales –objeto, sujetos, exenciones, cuantía, gestión y recaudación– se adivina la estructura de una prestación pública que replica la ordenación y aplicación de los tributos.
- Las denuncias efectuadas por el personal encargado del cobro de los cánones en cuanto a las «infracciones» previstas en materia de sistemas electrónicos de pago ⁸⁰ gozarán de presunción de certeza en el «procedimiento sancionador» ⁸¹, lo que hace difícil calificar la relación entre la sociedad pública y el usuario como una mera prestación de servicios de régimen mercantil.
- En la sujeción e importe de los cánones se prevén exenciones –autoridades judiciales, ambulancias, etc., cuando efectúen algún servicio en la infraestructura viaria– y criterios de cuantificación –«grado de contribución del usuario a la financiación» ⁸² o «razones de ordenación general del tráfico y del territorio» ⁸³– más propios de una prestación de Derecho público, en la que se integran consideraciones de interés general, que de un precio configurado en el marco de una relación privada de prestación de servicios.

Si no se trata, pues, ni de una tasa ni de un precio privado está claro que estamos ante una modalidad de lo que –siguiendo la doctrina constitucional sobre el particular– se viene denominando en nuestro Ordenamiento como «prestaciones patrimoniales de Derecho público» y que, preservada la reserva de ley, nada impediría calificar como precio público. Ambas normas forales presentan el canon como una especie «incompatible con la *imposición* (*sic*) de tasas, *prestaciones patrimoniales*, precios públicos o *contribuciones especiales* (*sic*)» ⁸⁴ que gravaran la utilización de infraestructuras viarias. Más acertado hubiera sido, a mi parecer, el haber redactado tales artículos en positivo: afirmando lo que son los cánones, «prestaciones patrimoniales de Derecho público por la utilización de infraestructuras viarias, afectadas a la financiación de las Sociedades Públicas Forales a quienes se encomienda la gestión de las mismas», y sin hacer referencia alguna a lo que pudiendo haber sido –tasas, precios públicos o privados– no han resultado ser.

4.2. Elementos esenciales y aplicación.

Los principios de justicia material, seguridad jurídica y legalidad que presiden el establecimiento y aplicación de los tributos no tienen, a mi parecer, idéntico alcance y trascendencia por cuanto a las prestaciones patrimoniales públicas afecta, desde el momento en que no obedecen éstas a la función pública contributiva que explica la existencia de los tributos en general, y de los impuestos en particular. Ya respecto de las tasas se suele afirmar que la capacidad económica no deja de ser un criterio de configuración eventual, al mismo tiempo que las exigencias de certeza o

⁸⁰ «En los peajes dinámicos o telepeajes, los vehículos que los utilicen deberán estar provistos del medio técnico que posibilite su uso en condiciones operativas» (art. 53.1 RDL núm. 339, de 2 de marzo de 1999).

⁸¹ Cfr. artículos 8.3 de la NFGCUIV y 7.3 de la NFVCUIV.

⁸² Cfr. artículo 5.1 de la NFGCUIV.

⁸³ Cfr. artículos 3.2 de la NFGCUIV y 4.2 de la NFVCUIV.

⁸⁴ Cfr. artículos 8 NFVCUIV y 9 de la NFGCUIV (la cursiva es mía).

legalidad se han de interpretar en su ordenación con mayor «flexibilidad»⁸⁵ que la que corresponde observar en el caso de los impuestos. Con mayor razón, pues, en las prestaciones patrimoniales públicas, estos principios se han de ponderar, al proyectarlos en la práctica, a partir de su conjugación simultánea con otros principios que entran en juego en la regulación del conjunto de relaciones sobre las que inciden, como –por ejemplo– la libertad de empresa, la proscripción comunitaria de las ayudas de Estado o de las medidas restrictivas de la competencia.

Asumiendo que se trata de un precio, aun regulado mediante ley por enmarcarse en el tipo de relaciones respecto de las que el Tribunal Constitucional entiende como «coactivas», para examinar los elementos esenciales de la prestación seguiremos la estructura del tributo, fácilmente reconocible en la misma. En estos términos –susceptibles de empleo por analogía– el presupuesto de hecho de nacimiento de la prestación sería la circulación por la infraestructura en un vehículo a motor, siendo su conductor el sujeto pasivo –obligado al pago, dice el precepto– de la misma⁸⁶.

A semejanza de lo que es frecuente en el establecimiento de tributos, ambas normas enumeran una serie de exenciones. Es curioso que siendo muy semejantes presentan entre sí significativas diferencias:

- La norma guipuzcoana menciona los vehículos de la Ertzaintza y demás cuerpos y fuerzas de seguridad, así como los de las autoridades judiciales, «que hubieran de cumplimentar algún servicio en terrenos de las infraestructuras viarias»⁸⁷; mientras que la vizcaína añade a los anteriores una referencia genérica a «cualquier usuario que se encuentre en el ejercicio de algún servicio o función pública»⁸⁸, para remitirse al desarrollo reglamentario por cuanto a los «términos y condiciones»⁸⁹ de la exención, lo que no deja de resultar vulnerable desde una consideración estricta del principio de legalidad.
- Ambas redactan de forma semejante una segunda exención relativa a los vehículos de las respectivas Diputaciones y Sociedades forales que realicen tareas de control y mantenimiento de la infraestructura, así como las ambulancias y vehículos de extinción de incendios en tanto en cuanto «realicen alguna misión en la infraestructura viaria»⁹⁰, de modo que no gozarán de tal exención si utilizan la vía para dirigirse a realizar un servicio fuera de la propia infraestructura.
- El listado de exenciones se ultima con una referencia genérica a los tramos de infraestructuras viarias en los que el cobro del canon no compensaría los gastos de su gestión o en los que atendiendo a «razones de ordenación general del tráfico y del territorio» el Consejo de Diputados –de nuevo se deslegaliza la determinación de un elemento esencial de la prestación– considerase procedente no exigir el pago del gravamen.

⁸⁵ Cfr., entre otras, SSTC 37/1981, 19/1987, 185/1995 y 233/1999.

⁸⁶ Cfr. artículos 2 y 4 de la NFGCUIV y 2 y 3 de la NFVCUIV.

⁸⁷ Artículo 3.2 de la NFGCUIV (el subrayado es mío).

⁸⁸ Artículo 4.1 de la NFVCUIV (el subrayado es mío).

⁸⁹ *Ibidem*.

⁹⁰ Cfr. artículos 3.1 de la NFGCUIV y 4.1 de la NFVCUIV (el subrayado es mío).

Por cuanto a la cuantía del canon afecta se remite la fijación y revisión de su importe, íntegramente, a lo que en cada caso decidan los respectivos órganos de gobierno de cada Diputación foral: lo que cabría considerar como habilitación en blanco, difícilmente compatible con las exigencias propias del principio de legalidad ⁹¹. Se da razón, eso sí, de los criterios que al respecto se podrán tener en cuenta ⁹²:

- La distancia recorrida.
- La naturaleza del servicio y su duración.
- El deterioro de la infraestructura.
- La situación del mercado.
- El coste de comercialización del servicio.

Todos los criterios enumerados obedecen a una lógica estrictamente empresarial propia de la formación de un precio. A todos ellos se añaden dos que tienen su fundamento en una consideración del canon como instrumento de políticas públicas. Por una parte, en la norma vizcaína, no así en la guipuzcoana, se prevé la posibilidad de que se pueda utilizar la cuantía del canon como herramienta de «regulación de la demanda del tráfico en función del mantenimiento de determinados niveles de servicio en el uso de la red viaria» ⁹³.

En otro sentido, más interesante, ambas normas prevén que se module el importe del canon atendiendo al «grado de contribución del usuario en la financiación de la infraestructura» ⁹⁴, y de establecer «un régimen de descuentos aplicable en función de la frecuencia de uso y atendiendo a criterios de transparencia, objetividad y no discriminación» ⁹⁵. Con toda probabilidad ambos preceptos se han redactado pensando en la eventualidad de aprobar cuantías bonificadas del canon para quienes sean usuarios habituales de la infraestructura viaria. Sin embargo la liberalidad de la norma guipuzcoana permitiría lecturas espurias que, por ejemplo, consintieran eximir del pago del canon a los vehículos de una determinada empresa que hubiera participado en la construcción de la infraestructura. Es más acertada, sin duda, la norma vizcaína que fija la atención en la frecuencia de uso y, sobre todo, menciona expresamente los criterios que han de presidir la aprobación de los mencionados descuentos: «transparencia, objetividad y no discriminación». Se ha de tratar, pues,

⁹¹ STC de 19/12/1985. No obstante lo cual, también cabe entender que la doctrina constitucional más reciente viene admitiendo que la fijación de las cuantías de los precios públicos por órganos ministeriales o asimilados se acomoda a las exigencias del principio de reserva relativa de ley establecido en la Constitución (*vid.*, en este sentido J. RAMALLO MASSANET, «Tasas...», ob. cit., pág. 259). Aunque también es verdad que la absoluta indeterminación de la ley en cuanto a la cuantía máxima del canon podría justificar una declaración de inconstitucionalidad de la misma en consonancia con lo dicho por el Tribunal Constitucional en relación a la Ley 39/1988 (STC 233/1999).

⁹² Cfr. artículo 5 de la NFGCUIV y de la NFVCUIV.

⁹³ Artículo 5.1 de la NFVCUIV.

⁹⁴ Artículo 5.1 de la NFGCUIV.

⁹⁵ Artículo 5.2 NFVCUIV.

de descuentos públicos –transparencia– a los que pudiera acceder cualquier usuario que utilizara con frecuencia la infraestructura viaria –objetividad– sin que vinieran limitados a los residentes en determinados municipios –no discriminación–.

La Diputación foral de Guipúzcoa ha aprobado las cuantías del canon en función de la distancia recorrida y el tipo de vehículo. Al mismo tiempo está en vigor, en el tramo guipuzcoano de la A-8, un «Plan de Descuentos» que viene a sustituir a un llamado «Peaje Social» –del que no he obtenido información– y que prevé reducciones del 25, 55 y 75 por 100 en función de la frecuencia de uso (de 5 a 8, hasta 20 y más de 20 viajes mensuales, respectivamente). Entre los requisitos que se estipulan para acceder a tan generosos descuentos se advierten dos que bien podrían calificarse como contrarios al Derecho comunitario, por vulneración del principio de no discriminación y de libre competencia: es preciso estar empadronado en un municipio de Guipúzcoa y poseer una cuenta corriente en una de las tres entidades financieras guipuzcoanas que tienen suscrito convenio de colaboración, a estos efectos, con la Diputación foral ⁹⁶.

En lo que he podido conocer, por lo que al tramo vizcaíno afecta, la Diputación foral de Vizcaya se ha limitado –por el momento– a establecer la cuantía del canon en función de la distancia recorrida y el tipo de vehículo ⁹⁷.

En cuanto a la aplicación del canon, la exacción, gestión y recaudación del mismo es competencia de las Sociedades forales a quienes se encomienda la gestión de la infraestructura viaria. Su cobro coincidirá con el momento de utilización de la misma, pudiendo realizarse por terceros su gestión efectiva. No se menciona el procedimiento a seguir en caso de impago, por cuanto la dinámica propia de su satisfacción efectiva no ha de permitir que se produzca el mismo. La única posibilidad de que tal cosa sucediera es superando las estaciones de pago por los carriles habilitados para vehículos provistos de sistemas electrónicos de «telecanon» ⁹⁸, sin estar en posesión del dispositivo correspondiente. Cuando tal cosa ocurra el personal encargado del cobro del canon, «debidamente autorizado», y provisto de los medios técnicos de reproducción de imagen, previamente homologados por la Administración, se personará en los procedimientos sancionadores como si de un agente de la autoridad se tratase constituyendo sus denuncias –apoyadas en las imágenes obtenidas por los mencionados medios– medio de prueba suficiente de la comisión de la infracción.

El rendimiento del canon, por su parte, nutrirá las arcas de las Sociedades forales. Tal cosa pudiera por sí sola llevar a pensar que se trata de un precio ⁹⁹, público si se quiere, y a mi parecer

⁹⁶ Cfr. Decreto Foral núm. 23, de 20 de mayo de 2003, y la información que obra en <http://www.bidegi.net>

⁹⁷ Cfr. Decreto Foral núm. 99, de 27 de mayo de 2003, por el que se establece la cuantía del canon de utilización de la Autopista A-8 del Cantábrico.

⁹⁸ El artículo 51.3 del Real Decreto Legislativo 339/1999 se refiere a peaje dinámico o telepeaje. Las normas forales aluden a canon dinámico o telecanon. Indudablemente hablan de lo mismo pero con términos sintomáticamente diversos. De la documentación que he podido consultar el sistema de telecanon vigente en Guipúzcoa se gestiona desde las tres entidades financieras que colaboran con la Diputación al respecto.

⁹⁹ «Naturalmente, si el Estado presta el servicio a través de una sociedad mercantil, en régimen de Derecho privado, apropiándose la sociedad de las sumas pagadas por los usuarios sólo de precios se puede hablar para referirse a tales sumas.», J.J. FERREIRO LAPATZA, «Dictamen...», ob. cit. (I), pág. 45.

nada impide que la ley estipule que el destinatario directo y final de una prestación patrimonial pública –no así de un tributo– sea una entidad privada. Ya se ha hecho referencia a la posibilidad de pignoración de créditos prevista en la normativa vizcaína, así como a la preservación de los derechos de los titulares de los mismos, en caso de extinción del acuerdo de encomienda de gestión. Es evidente que la valoración de la Sociedad foral está íntimamente vinculada a los derechos inmatriculados sobre la gestión de las infraestructuras viarias de que resulta titular, en virtud del acuerdo de encomienda de gestión. Así las cosas, la rescisión del acuerdo desestabilizaría su estructura patrimonial, viéndose afectados con ello de pleno los títulos crediticios que a partir de las expectativas creadas con la encomienda de gestión se hubieran podido emitir. La perspectiva de esta eventual rescisión es la que justifica la dotación del llamado Fondo de reversión en las empresas concesionarias de servicios públicos. El problema que plantea el sistema de encomienda, frente al de concesión, radica en que la indefinición temporal del período de explotación dificulta considerablemente el cálculo de las dotaciones que al Fondo de reversión es prudente realizar ¹⁰⁰.

Pudiera pensarse que este sistema de financiar la explotación de una autopista –o, en su caso, la construcción de nuevas infraestructuras– es novedoso. Nada más lejos de la realidad. En definitiva, se obtiene la financiación necesaria para el presente cediendo los derechos a recaudar las prestaciones futuras. Es así como en la Edad Media se gestaron las primeras instituciones financieras en las Repúblicas italianas. Las ciudades, endeudadas con los prestamistas, les cedían la recaudación futura de los tributos, en pago de sus deudas vencidas. Éstos, a su vez, cedían a terceros, en buena medida comerciantes, dichos créditos públicos –cuya recaudación se les había encomendado– formalizando el negocio en un título. Con el tiempo, dichos títulos se habrían de convertir en instrumento de pago, siendo el germen de los mercados financieros.

4.3. Una alternativa de *lege ferenda*.

Hasta aquí el análisis de *lege data*: el canon foral de infraestructuras viarias es un precio, público si se quiere, que atendidas las circunstancias de la relación jurídica con ocasión de la que se exige está sujeto a reserva de ley conforme lo previsto por nuestra Constitución en lo relativo a las prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE).

Avanzando en el análisis, se puede sugerir una solución de *lege ferenda* que excede el entorno propio de estos cánones forales por resultar extrapolable al conjunto de las autopistas. Desde una perspectiva europea de la ordenación de las infraestructuras viarias de transporte terrestre, no tiene mucho sentido continuar calificando aquellas que se construyen y gestionan en régimen de concesión administrativa como dominio público. En realidad, son bienes de las empresas concesionarias que discurren por terrenos de dominio público: nada más ¹⁰¹.

¹⁰⁰ Sobre la dotación del fondo de reversión *vid.* E. ANDRÉS AUCEJO, «La amortización de los activos revertibles a la Administración», *Impuestos*, núm. 23 (1999), págs. 80-110; así como AECAE, *Principios contables. Fondo de Reversión*, col. Documentos, núm. 14, 2.ª ed., 1992.

¹⁰¹ *Vid.* G. ARIÑO ORTIZ, «Infraestructuras: nuevo marco legal», *REDETI*, núm. 10, 2001, de cuyos planteamientos es tributaria la propuesta que aquí se apunta.

Ya nadie discute que la naturaleza de las prestaciones que pagamos a las empresas eléctricas, gasistas o de telecomunicaciones –mercados todos ellos liberalizados– tienen naturaleza de precios, sin más, aunque sujetos a controles administrativos. Nadie debería dudar, igualmente, de la naturaleza de las que se satisfacen al gestor de una autopista: precios que llamamos peajes, sin que constituya objeción alguna de entidad para dicha calificación el que en la relación comercial la libertad de contratación esté en entredicho; medie lo que nuestro Tribunal Constitucional llama «coactividad».

Lamentablemente nuestro Ordenamiento financiero recibió con la STC 185/1995 una jurisprudencia italiana de los años sesenta perfectamente anacrónica en una Europa del siglo XXI, en la que si hay una política indiscutida es la relativa a las libertades de circulación y establecimiento: libre mercado y libre competencia. En semejante entorno carece por completo de sentido continuar razonando en términos de posiciones monopolísticas y protección del consumidor a través del principio de legalidad y de la regulación pública de los mercados. Sobre todo, para entregar el mercado a una entidad pública que lo gestiona en régimen monopolístico a través de una sociedad mercantil: eso sí con arreglo a la ley y, por lo tanto, con todas las bendiciones constitucionales. No es así como se protegen los intereses del común, usuarios y contribuyentes, sino mediante un sistema en el que la libre competencia facilite buenos servicios a bajos precios y de forma eficiente, con el debido control público.

En realidad, quien realiza un especial aprovechamiento del dominio público, terrestre, no es tanto el usuario, como la sociedad que explota la infraestructura. En este sentido, una buena solución del dilema tasa/precio hubiera sido la combinación de ambos. Por una parte, establecer una tasa foral por el uso del dominio público, cuyo hecho imponible fuera el mero acceso a las infraestructuras viarias, y cuya cuantía se fijase en función del número anual de usuarios de las mismas, siendo su contribuyente la sociedad que las gestiona. Su finalidad sería medioambiental, pues tendría su fundamento en la compensación de los costes sociales que comportan las autopistas en términos de contaminación atmosférica y acústica, siendo perfecto su encaje en las políticas comunitarias de integrar la política fiscal y la medioambiental ¹⁰².

Cuando se piensa en quién habría de ser el sujeto activo de dicha tasa foral se advierte lo endeble del modelo de gestión adoptado, pues no sería otro sino el propietario de la sociedad llamada a satisfacer su importe: la Diputación foral correspondiente. Ciertamente no hay obstáculo legal alguno para ello, pero se hace evidente que no resulta del todo coherente. Y es que la incongruencia radica en el mismo hecho de constituirse la Diputación, un ente público, en gestor directo de un servicio que tiene ribetes monopolísticos utilizando para ello una forma societaria de orden mercantil. Con estas trazas, quien se supone que debiera regular y controlar el funcionamiento del mercado lo que hace, en realidad, es dominarlo y gestionarlo en régimen de exclusividad. Curiosamente así, quien queda por

¹⁰² Vid., por todos, J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea», *RDFHP*, núm. 262, 2002. Sería un ejemplo depurado de lo que se ha dado en llamar tasas de tolerancia (P.M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, 2000). Vid., en concreto, A. SALAS RIZO-PATRÓN y M. RUIZ GARJO, «Nuevas perspectivas de la fiscalidad medioambiental: la tasa por el uso de bienes de dominio público», *Crónica Tributaria*, núm. 99, 2001, págs. 103- 124 y J. CALVO VÉRGEZ, «Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones», *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2004, págs. 61-128.

completo a merced de la sociedad gestora –cuyas tarifas establece la propietaria única del capital, la Diputación foral– es el usuario. Desde este punto de vista, sin duda alguna, la ambigüedad del término canon responde a lo sinuoso del modelo: es un peaje que, en realidad, esconde una tasa.

La lógica de un sistema liberalizado conduce a que cada uno de los sujetos que intervienen en su gestión ocupe su lugar: el ente público regulando y controlando el funcionamiento del sistema y las empresas concesionarias gestionando los servicios. El ente público cobrando de las sociedades los tributos a que haya lugar y aquéllas exigiendo de los usuarios los precios establecidos al respecto. Tal y como ocurre en los mercados de la electricidad, del gas o, recientemente, de las telecomunicaciones y como bien podría haberse hecho en lo relativo a las infraestructuras portuarias o aeroportuarias. Cuando es uno solo –como ente público y como sociedad pública– quien controla todos los resortes del sistema, lo más probable es que el control se debilite, con la consiguiente pérdida de eficacia y eficiencia en el servicio: en perjuicio, pues, del conjunto de los usuarios y contribuyentes.

Pensando en una solución general del modelo español de infraestructuras viarias de transporte, lo cierto y verdad es que la incidencia en términos de costes del aprovechamiento especial del dominio público por el que discurre una autopista se concentra –principalmente– en la población de los términos municipales por los que pasa. Mientras que el beneficio más directo lo disfrutan sus usuarios y las empresas que gestionan su explotación. Probablemente, pues, lo más lógico es que los sujetos activos, si no directamente, a través de transferencias, de los rendimientos de las tasas a que nos venimos refiriendo fueran las corporaciones locales por cuyos territorios discurren las infraestructuras, llámense éstas ayuntamientos, diputaciones, consejos comarcales o cabildos insulares. En cierto modo esto ya es así, sino a través de una tasa por aprovechamiento especial del dominio público, mediante otro más que gravoso tributo que las empresas concesionarias de autopistas han de satisfacer a los municipios por los que discurren: el IBI al que están sujetas como titulares de un inmueble de características especiales¹⁰³, a un tipo impositivo –a salvo de coeficientes– entre el 0,3 y el 1,3 por 100¹⁰⁴.

Otra posibilidad, que es quizás la que va tomando forma con más fuerza, sería que –incidiendo directamente sobre el usuario de las vías públicas de transporte, o sobre los que generan en las mismas un mayor desgaste– se estableciera una tasa por la utilización de autovías, lo que se empieza a conocer como «euroviñeta», ya en fase de establecimiento, al menos, en Francia y Alemania¹⁰⁵.

5. EL MODELO CATALÁN DE DEPÓSITO DE RESIDUOS

Si en el caso de los cánones forales se acaba de advertir que su ley reguladora no se pronuncia en cuanto a su condición y naturaleza jurídica, en el del canon catalán sobre la disposición de

¹⁰³ Artículo 8.1 c) del Real Decreto Legislativo núm. 1, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

¹⁰⁴ Artículo 72 del Real Decreto Legislativo núm. 2, de 5 de marzo de 2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales.

¹⁰⁵ Cfr., al respecto R. CALVO ORTEGA, «La tasa...», ob. cit., *passim*.

residuos se opta por la misma vía escogida por el legislador estatal en cuanto a determinados cánones ferroviarios. Si en aquel caso se han definido como «tasas que recibirán el nombre de cánones ferroviarios»¹⁰⁶ en éste se califica en la exposición de motivos como «figura impositiva», para afirmar en el articulado que se trata de un «impuesto ecológico»¹⁰⁷.

No cabe, pues, al contrario de lo que ocurría con los cánones forales, ninguna duda sobre su caracterización y naturaleza jurídica: se trata de un tributo, propio de la Comunidad Autónoma catalana, de un impuesto, en concreto. Lo único que cabría preguntarse es ¿por qué no se ha denominado como tal? Así ha sido, por ejemplo, en otras Comunidades Autónomas que han creado tributos, con una u otra estructura interna, en relación a unos¹⁰⁸ u otros residuos¹⁰⁹.

No se trata aquí de abordar un estudio exhaustivo de este impuesto¹¹⁰. A diferencia de lo que ocurría con los cánones forales, su naturaleza y régimen jurídico no ofrece ninguna dificultad desde la perspectiva que aquí interesa –indagar sobre aquello que nos podemos encontrar detrás de una figura financiera denominada canon– siendo la única curiosidad que a estos efectos suscita este canon la de tratar de entender por qué se ha preferido esta nomenclatura, frente a la más nítida y transparente de impuesto o, por qué no, tasa.

Para responder a este interrogante si es preciso aproximarse, siquiera sumariamente, al fundamento y estructura de la prestación. Es bien conocido el principio –de resonancia europea– que se viene predicando respecto de la ordenación financiera de las políticas medioambientales: «quien contamina paga». También es verdad que cuando se enuncia el mismo siempre se tiende a pensar que quien contamina debe de ser una apestosa petroquímica o una repulsiva papelera. Pues no: todos y cada uno de los ciudadanos contaminamos a diario –la luz generada por combustión, el vehículo que quema fósiles, el residuo que arrojamamos en el contenedor, etc.– sin que siempre obedezca a una razón de proporcionalidad la relación que media entre los costes sociales que generamos con nuestros comportamientos y la contribución que realizamos para su financiación.

En el marco del Programa de gestión de residuos municipales de Cataluña (2001/2006) se concibió la dotación de un Fondo de gestión de residuos¹¹¹ como patrimonio público separado, con sus propias fuentes de financiación y órganos rectores específicos que, gestionado y adscrito a

¹⁰⁶ Artículo 73 de la Ley 39/2003.

¹⁰⁷ Artículo 10 de la Ley 16/2003.

¹⁰⁸ Cfr. Ley de la Asamblea de Madrid, núm. 76, de 31 de marzo de 2003, del Impuesto sobre Depósito de Residuos (BOE de 29 de mayo) y el comentario a su régimen jurídico realizado por J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «A vueltas con la fiscalidad ambiental autonómica, a propósito del Impuesto sobre el Depósito de Residuos de la Comunidad de Madrid», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2003, págs. 71-143.

¹⁰⁹ Cfr. Ley del Parlamento de Andalucía, núm. 18, de 29 de diciembre de 2003, del Impuesto sobre Depósitos Radioactivos.

¹¹⁰ Vid. J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «El canon catalán sobre disposición de residuos», *Nueva Fiscalidad*, núm. 11, 2003, págs. 101-152.

¹¹¹ Creado por la Ley del Parlamento de Cataluña núm. 6, de 15 de julio de 1993, fue objeto de desarrollo reglamentario mediante el Decreto de la Generalitat de Cataluña núm. 43, de 26 de enero de 2000, recibiendo nueva regulación –que deroga expresamente la precedente– por la Ley 16/2003.

la Agencia de Residuos de Cataluña, constituyera el eje central de las políticas de inversión en las infraestructuras necesarias para el tratamiento y valorización de los residuos municipales ¹¹².

Entre los recursos financieros del Fondo se prevén –junto, por ejemplo, a las aportaciones provenientes de los sistemas de gestión de residuos de envases– los ingresos derivados del canon sobre la disposición controlada de residuos municipales ¹¹³. La lógica del canon se descubre al fijar la atención en quienes son sus contribuyentes efectivos y sus eventuales beneficiarios. En ambos casos, y a salvo de supuestos paradójicos, se trata de corporaciones públicas locales.

En definitiva, se trata de un original sistema de distribución de costes y asignación de gastos en una materia muy concreta –residuos municipales– a través de un instrumento financiero específico. Lo cierto y verdad es que no hay una correspondencia lógica entre los costes –sociales y económicos– que generan en el territorio colindante las instalaciones de tratamiento de residuos y los ciudadanos que generan los mismos. Al no hacerse transparente esta relación, el vecino de Barcelona no tiene un incentivo especial a la hora de llevar a cabo un comportamiento eficiente en términos de depósito selectivo de los residuos que genera: al fin y al cabo, se destruirán lejos del lugar en el que vive.

Siendo esto así, no es fácil articular instrumentos financieros en general, o tributarios en particular, que contribuyan a fomentar políticas sostenibles de gestión de los residuos municipales incidiendo directamente sobre los ciudadanos responsables de su generación. Sí lo es, como demuestra este canon, hacerlo de foma mediata, gravando con un impuesto a los entes locales que gestionan los residuos municipales. Sus elementos esenciales son los siguientes ¹¹⁴:

- El hecho imponible, que determina el nacimiento de la obligación, es la disposición de los residuos municipales en las instalaciones habilitadas al efecto.
- El devengo se produce en el momento de la entrega al titular de la instalación.
- Siendo el contribuyente el titular del servicio de gestión de residuos municipales –o quien los produjera cuando no fueran objeto de recogida por un servicio municipal–, y no la empresa o entidad que eventualmente realizara el mismo, se coloca en la posición jurídico subjetiva de sustituto al titular de la instalación, que será quien habrá de presentar las correspondientes autoliquidaciones ¹¹⁵.
- La base imponible está constituida por la cantidad de residuos expresada en toneladas y determinada por sistema de peso homologado o, subsidiariamente, por estimación indirecta a partir de «cualquier dato» (*sic*).

¹¹² Sobre dicha regulación y su intención de emplear instrumentos financieros en las políticas de eliminación de residuos *vid.* M. GÓMEZ VERDESOTO, «Las tasas por gestión de residuos. Su precedente en la normativa comunitaria y su reflejo en la Ley reguladora de residuos de Cataluña», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1991, pág. 71.

¹¹³ Artículo 5.3 de la Ley 16/2003.

¹¹⁴ Artículos 11-16 de la Ley 16/2003.

¹¹⁵ El modelo de autoliquidación y gestión ha sido aprobado por el Departamento de Medio Ambiente y Vivienda Resolución de 1 de abril de 2004 (DOGC del día 7).

- El tipo de gravamen, a salvo de modificaciones mediante Ley de Presupuestos, se fijó inicialmente en 10 euros por tonelada, y la cuota, sin más, es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo.

El cierre del modelo viene constituido por el destino de los rendimientos del canon, los tratamientos de valorización de materiales ¹¹⁶, y el modelo de gestión del Fondo de gestión de residuos al que resultan afectados. El Fondo está administrado ¹¹⁷ por una Junta de Gobierno integrada, de forma paritaria, por representantes de la Agencia de Residuos de Cataluña y de los entes locales, siendo el presidente de la misma –con voto dirimente– designado por el/la gerente de la mencionada Agencia.

La Junta ha de acordar, antes de que finalice el mes de octubre de cada año, cómo se habrá de distribuir la recaudación de los fondos procedentes del canon, de acuerdo con unos criterios expresados en el texto legal, y entre quienes se califican como beneficiarios del Fondo: «los entes locales tanto municipales como supramunicipales, otras entidades competentes y consorcios» ¹¹⁸. Es aquí donde se percibe el sentido último del canon que no es otro sino el de actuar como instrumento de redistribución eficiente y equitativa de los recursos destinados a la provisión de infraestructuras de tratamiento de residuos municipales. Las entidades locales que generen un mayor volumen de residuos serán las que realicen una mayor aportación al Fondo, a través del canon. Aquellas que tengan unas mayores necesidades –por estar ubicados en sus territorios plantas de tratamiento de los mismos– serán las que reciban un mayor volumen de recursos procedentes del Fondo. A través del mismo, además, se financiarán políticas transversales –de sensibilización, infraestructuras no ligadas a un término municipal específico, etc.– encaminadas a la reducción y valorización de los residuos.

En definitiva, como se expresa en la exposición de motivos de la ley, se trata de un instrumento financiero concebido para canalizar la cooperación económica entre las administraciones locales y la autonómica en el desarrollo de competencias que comparten. Su finalidad ecológica es bien transparente, pues el objetivo, con toda claridad, es medioambiental y en su estructura radica un evidente incentivo al desarrollo de políticas más eficaces de recogida selectiva, separación, reciclaje y reutilización de residuos. El municipio que se quede atrás en estas acciones tendrá que soportar una carga tributaria específica –que de un modo u otro, en última instancia, recaerá sobre sus ciudadanos– por cuanto el elevado volumen de sus residuos municipales comportará en sus cuentas públicas un coste impositivo, también importante. Es fácil, pues, razonar así: invirtiendo en políticas de recogida selectiva se reducirá la carga impositiva por disposición de residuos, actuando así el canon como estímulo directo de políticas sostenibles ¹¹⁹.

¹¹⁶ Artículo 10 de la Ley 16/2003.

¹¹⁷ Artículo 6 de la Ley 16/2003.

¹¹⁸ Artículo 7 de la Ley 16/2003.

¹¹⁹ Hoy por hoy, tan sólo el 20 por 100 de los residuos urbanos producidos en Cataluña es objeto de recogida selectiva (A. CERRILLO, «Reciclaje manifiestamente mejorable», *La Vanguardia*, 16 de julio de 2003).

Llegados a este punto corresponde plantearse el porqué de la denominación de canon y, realmente, no es fácil responder ¹²⁰. Ya se ha hecho notar que no hay ninguna duda sobre su naturaleza tributaria, que expresamente se proclama. Más difícil es admitir que se acomoda en su estructura interna a lo que en la literatura tributaria se identifica como impuesto, pese a ser la propia ley la que lo califica como tal. Se podría pensar que se está ante la prestación de un servicio en régimen de Derecho público, que desde ningún punto de vista se puede considerar como voluntario ¹²¹, siendo así que estaríamos, en realidad, ante una tasa. Pero no puede olvidarse que quien realiza el servicio de eliminación de residuos no será siempre una entidad pública, sino que bien puede ser una instalación de titularidad privada, lo que conduce a excluir la naturaleza de tasa que se pudiera pensar que tiene la prestación ¹²².

En cualquier caso, si se ha querido denominar canon –categoría que, como se viene razonando, carece de contenido unívoco en Derecho tributario– tal vez haya sido por los elementos de paraфiscalidad que concurren en el mismo: afectación del rendimiento y gestión por una entidad distinta del Departamento responsable de las finanzas autonómicas. Por lo demás, qué duda cabe, es un tributo propio de la Generalitat de Cataluña al que resultan de aplicación todos los principios y normas que regulan los mismos ¹²³.

6. LA COMPENSACIÓN DE LOS DERECHOS DE AUTOR

Llegamos, así, a la última de las prestaciones financieras que, conocida como canon por copia privada o compensatoria, es objeto de confrontación en el presente trabajo ¹²⁴. La vigente Ley de Propiedad Intelectual (LPI) reconoce a los autores de obras literarias, científicas o artísticas una serie de derechos personalísimos –irrenunciables e inalienables– entre los que se encuentran el de decidir sobre la divulgación de su obra, exigir el respeto a la integridad de la misma o retirarla del comercio ¹²⁵.

Al mismo tiempo reconoce al autor el derecho exclusivo a su explotación y, en especial, a su reproducción, distribución, comunicación pública y transformación ¹²⁶.

¹²⁰ En consonancia con lo que al respecto se refería sobre las consecuencias que tiene en el ya de por sí escaso rigor terminológico con el que tan a menudo se enfrenta el Derecho tributario, el hecho de que la normativa venga redactada desde ámbitos ajenos al mundo de los tributos, en este caso un Departamento de Medio ambiente. No es casual que la denominación de canon, como categoría tributaria, prolifere en prestaciones que tienen su caldo de cultivo propio en los entornos de organismos que se ocupan de políticas de transporte, urbanismo, cultura, vivienda, etcétera. En esta materia, por ejemplo, no faltan los documentos de la Unión Europea que al hacer referencia a los instrumentos financieros en materia de gestión de recursos utilizan, precisamente, la palabra canon (Recomendación 75/436/CEE, de 2 de marzo de 1975).

¹²¹ Cfr. artículo 2 de la LGT.

¹²² Cfr., en este sentido J.M. RODRÍGUEZ MUÑOZ, «El canon...», ob. cit., pág. 111.

¹²³ Sobre la Hacienda de la Generalitat de Cataluña, cfr. L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *La Hisenda de Catalunya en el sistema de finançament autonòmic*, Atelier, Barcelona, 2003.

¹²⁴ Este epígrafe trae causa de una primera reflexión sobre el particular publicada con el título «Compensación por derechos de autor: una aproximación», *El Fisco*, núm. 86 (2003), págs. 37-40.

¹²⁵ Artículo 14 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (en adelante, TRLPI).

¹²⁶ Artículo 17 del TRLPI.

Estos últimos derechos –patrimoniales– a diferencia de los personalísimos, sí pueden ser objeto de transmisión o cesión, aun cuando tienen carácter vitalicio y se extienden hasta pasados setenta años desde la muerte o declaración de fallecimiento del autor ¹²⁷.

Lo cierto y verdad es que «en el estado actual de la técnica» es inviable contar con la autorización previa del autor para la reproducción puntual de las obras editadas –en formato electrónico o en papel– siquiera para uso doméstico o de estudio, o para su comunicación pública. Los sistemas de reprografía, copia, reproducción, transmisión por cable u ondas, transformación gráfica, etcétera, son tan variados y sofisticados que hacen prácticamente imposible el control público generalizado sobre la protección de tales derechos ¹²⁸.

De hecho la propia ley reconoce que los autores –con independencia de los derechos de explotación que cobren de sus editores– no podrán oponerse a la reproducción y préstamo de sus obras por determinadas instituciones –bibliotecas, fonotecas, filmotecas, hemerotecas o archivos de carácter cultural o científico– para fines de investigación ¹²⁹. Tampoco podrán oponerse a la reproducción de su obra para uso privado, mediante instrumentos técnicos –fotocopia, fonograma, videograma u otros ¹³⁰–.

Evidentemente esta reproducción para usos científicos o privados de las obras cuya propiedad intelectual es objeto de amparo legal produce en los autores, editores, productores y artistas un perjuicio notable en sus legítimos derechos patrimoniales, desde el momento en que se accede a los mismos sin haber satisfecho los derechos de explotación ligados a su creación y elaboración.

6.1. *El sistema adoptado.*

La solución de compromiso que contempla la ley es la de reconocer a los autores el derecho a ser compensados económicamente por el menoscabo que en sus legítimos derechos patrimoniales sobre su obra produce su reproducción –siempre sin ánimo de lucro– para fines de investigación o para el uso privado.

Al estar frente a una relación difusa en el espacio –todo el territorio nacional–, los sujetos –un número considerable de autores, por una parte, y otro, descomunal, de instituciones, en un caso, y personas que realizan copias privadas, en el otro– y el objeto –una compensación económica de no sencilla determinación–, el Ordenamiento establece un sistema singular para hacer efectiva la concreción y pago de la compensación debida.

¹²⁷ Artículo 26 del TRLPI.

¹²⁸ Si es cierto que la tecnología viene desarrollando sofisticados sistemas encaminados a poner freno a la copia ilegal de las obras de creación intelectual, que –en términos de principio– permitiría derogar el canon al que se hace referencia (cfr. al respecto C. RIVADULLA OLIVA, «¿Fin del canon por copia privada?», *Cinco Días*, 7 de febrero de 2005), no es menos cierto que –como en la leyenda abulense– «donde una puerta se cierra otra se abre», siendo así que no es fácil predecir que haya de provenir de los avances técnicos la solución definitiva en relación con la protección de los derechos de autor, máxime en lo que a la obra escrita afecta.

¹²⁹ Artículo 37 del TRLPI.

¹³⁰ Artículo 25 del TRLPI.

El artículo 25 del TRLPI desarrolla profusamente el sistema concebido por el legislador para conciliar los intereses de los autores en ver preservados sus derechos económicos sobre su obra con el interés público a que se pueda reproducir para fines de investigación o privados. En su texto vigente es prolijo, mientras que en el Anteproyecto de Ley de reforma que ha difundido la Secretaría General Técnica del MECyD se remiten aspectos esenciales del mismo a un posterior desarrollo reglamentario. Siguiendo el texto en vigor –con referencias concretas a su propuesta de reforma– se procurará en las siguientes líneas desentrañar la naturaleza y contenido de lo que el precepto legal denomina «remuneración equitativa» que el autor ha de recibir y del procedimiento que al efecto se dispone.

6.1.1. Naturaleza privada de la relación.

Lo que prevé la ley es que los autores han de ser compensados por el menoscabo económico que les comporta la reproducción de su obra sin que de la misma se derive el pago de sus legítimos derechos. A este efecto se dispone, por una parte, que los fabricantes y asimilados de determinados productos que sirven a la reproducción de la obra deberán satisfacer una compensación a los autores. Por otra, que las entidades públicas autorizadas para reproducir la obra con fines científicos deberán concertar, de igual modo, una compensación equitativa a los autores.

Como, evidentemente, es de todo punto imposible que la integridad de los autores entablen relaciones comerciales con todas y cada una de las entidades mencionadas, se dispone al efecto que el sistema funcione a través de las llamadas «entidades de gestión de los derechos de propiedad intelectual», de naturaleza privada, que actúan de puente entre unos y otros.

En un sobrevuelo poco detenido se puede llegar a tener la impresión de que la prestación que las entidades de gestión –en representación de los autores– tienen derecho a exigir de los fabricantes e instituciones deudoras tiene la naturaleza de una prestación patrimonial de Derecho público. Y, ciertamente, hay suficientes elementos de juicio que nos podrían llevar a concluir que así es. Con toda seguridad, desde luego, no estamos ante un tributo: ni el sujeto activo de la relación es una entidad pública, ni tiene reflejo presupuestario, ni sirve a la financiación del gasto público, ni se inspira su construcción en los principios tributarios.

Más bien parece estarse ante la regulación legal de una relación –eso sí, en masa y peculiar– entre particulares, de Derecho privado. Es bien sintomático en este sentido que uno de los Anteproyectos de reforma ¹³¹ que al respecto se han elaborado en los últimos tiempos recogía expresamente –cosa que no hace el texto vigente– la finalidad de la remuneración: «compensar los derechos de propiedad intelectual que se dejasen de percibir por razón de la expresada reproducción». Probablemente inspirado en lo que al respecto prevé la normativa europea ¹³², que plantea

¹³¹ En la actualidad dicho anteproyecto se ha desechado, mientras que circula un borrador, «presentado por el Ministerio de Cultura en noviembre de 2004 que omite prácticamente todas las cuestiones relevantes» (I. GARROTE, «La copia privada ante la reforma de la Ley de Propiedad Intelectual», *CEDRO, Boletín informativo*, núm. 46, 2005, pág. 20).

¹³² Directiva 2001/29/CE del Parlamento y del Consejo, de 22 de mayo de 2001, relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información.

la cuestión en estos términos. Es preciso proteger los derechos de autoría intelectual y combatir las formas ilegales de comercialización. Para lograr un justo equilibrio entre los derechos e intereses entre las diferentes categorías de titulares de derechos en liza se han de fomentar acuerdos de licencia colectiva para facilitar el pago de las compensaciones equitativas a que tienen legítimo derecho los autores por el uso que se hace de sus obras o prestaciones protegidas.

El titular último de la compensación es el autor o titular del derecho. La entidad gestora, de naturaleza privada, es una mera mandataria que actúa en su representación y como mera administradora de sus derechos. Los deudores son los fabricantes de las herramientas de reproducción y los titulares de las entidades que facilitan copias parciales de las obras para finalidades amparadas legalmente. Toda la relación, y sus elementos subjetivos y su objeto, se circunscribe al ámbito de lo privado.

No obstante lo anterior, lo cierto es que para hacer efectiva la compensación se habilita a las entidades gestoras a exigir de los fabricantes de determinados instrumentos de reproducción de obras protegidas unas cantidades fijas por cada equipo o aparato que se conocen como «canon de propiedad intelectual». Este canon tiene la apariencia formal de una prestación patrimonial de Derecho público: desde luego, si considerásemos que basta que en la ordenación de la obligación legal se persiga una función pública, social, y que revista ésta un carácter «coactivo», habríamos de afirmar que el canon compensatorio tiene dicha naturaleza. Con todo, me parece determinante su finalidad, al objeto de desechar, en una primera aproximación, esta naturaleza: no viene encaminada a financiar ninguna entidad ni servicio público, sino a arbitrar un procedimiento viable para hacer posible la satisfacción de una indemnización entre particulares que se relacionan en masa a través de un intermediario, las entidades de gestión. Es verdad que el Tribunal Constitucional ¹³³, como más arriba se ha hecho notar, ha llegado a calificar como prestación patrimonial de Derecho público la indemnización laboral transitoria satisfecha por el empresario al empleado, que podría parangonarse con el supuesto aquí mencionado. Pero tampoco se puede obviar que en el caso juzgado por el Constitucional el empresario venía a sustituir a una entidad pública, la Seguridad Social, en el libramiento de una prestación, lo que aquí no ocurre.

En cualquier caso, si se prefiriese entender que —en tanto que se trata de perseguir con su establecimiento una función pública y tener carácter coactivo— se está ante una prestación patrimonial de las que nuestra Carta Magna denomina de carácter público, la única trascendencia —a mi parecer— que en este caso tendría tal aseveración sería la de que su ordenación estaría sujeta al principio de legalidad lo que —en la normativa vigente— parece respetado. En ningún caso se podría extraer de tal conclusión la consecuencia de que su ordenación habría de venir informada por los principios materiales de justicia tributaria.

En el caso de las licencias con entidades autorizadas para llevar a cabo reproducciones con amparo legal, esta calificación —de prestación de naturaleza privada— es aún más transparente. La remuneración equitativa, prevista en la ley, se concreta en un contrato entre la entidad de gestión y la entidad autorizada, en virtud del cual ésta satisface un tanto alzado que aquélla distribuirá entre sus asociados de conformidad con las normas estatutarias que éstos se hayan dado.

¹³³ STC 182/1997.

6.1.2. Los elementos esenciales de la relación

Aceptando, pues, que el canon que los fabricantes y distribuidores de equipos y aparatos de reproducción han de satisfacer a las entidades gestoras es una prestación de Derecho privado, lo cierto y verdad es que sus elementos estructurales responden al perfil clásico de una prestación patrimonial de carácter público (art. 31.1 CE).

En este sentido, el texto en vigor desarrolla con todo detalle cada uno de los elementos esenciales de la prestación:

- La califica como obligación legal.
- Son deudores principales –¿sujetos pasivos?– los fabricantes y primeros distribuidores, siendo responsables solidarios los posteriores distribuidores, mayoristas y minoristas.
- Los acreedores son los autores y asimilados, que no las entidades que los representan.
- La obligación nace, se devenga, en el momento en que el deudor transmite o cede el uso del equipo o aparato.
- La cuantía de la remuneración debida por equipo o aparato se establece en la ley, en función de la capacidad de copia o de las unidades de grabación.
- Se establece para los deudores la obligación formal de explicitar en sus facturas el importe del canon y de presentar a las entidades de gestión declaraciones-liquidaciones periódicas.

Es sintomático, sin embargo, que el Anteproyecto al que me he referido ya no califica la prestación como obligación legal, sino como remuneración equitativa dirigida a compensar los derechos de propiedad intelectual, en línea con lo expresado por la Directiva 2001/29/CE. La mayor parte de los elementos estructurales y procedimentales, que hasta ahora se contenían en la ley, se remitían a un posterior desarrollo reglamentario –que obligaba a actualizar, al menos cada dos años– al que también se trasladaban cuestiones de tal trascendencia que –de entender que estamos ante una prestación patrimonial de carácter público– habríamos de considerarlas como carentes del suficiente amparo legal:

- Los equipos, aparatos y materiales por los que se devenga la remuneración.
- Las cuantías aplicables a cada producto.
- La distribución de las remuneraciones satisfechas entre sus titulares.

Es también de particular relevancia que el Anteproyecto previera que las diferentes entidades de gestión que pudieran estar reconocidas para aplicar el sistema estarían obligadas a actuar conjuntamente en juicio y fuera de él «en régimen de comunidad de bienes» en la defensa de los derechos de sus asociados. Y ello es así por cuanto se explicita con toda claridad que los titulares,

acreedores, de las remuneraciones satisfechas –quienes en un ejercicio de transposición de la terminología tributaria ocuparían la posición de sujetos activos de la relación– no son sino los autores y asimilados, cuyo derecho a la compensación es «irrenunciable e intransmisible».

En definitiva, las entidades gestoras no son sino asociaciones privadas de autores que posibilitan que la compensación que los fabricantes o entidades que reproducen sus obras sin permiso expreso, pero con amparo legal, se satisfaga a los titulares de las mismas. Por eso en sus acciones judiciales o extrajudiciales ante los deudores han de actuar –en el caso de que vengan a concurrir en representación de los autores distintas entidades– en régimen de comunidad de bienes, estableciéndose pues un sistema de litisconsorcio activo necesario. Lo que evidencia que estamos ante un conjunto de relaciones privadas en cuyo desarrollo la normativa establece unas premisas y requisitos encaminados a preservar los legítimos derechos de cada una de las partes, sin que se persiga la financiación de ninguna entidad o servicio público.

Es más, no puede dejar de llamarse la atención sobre un aspecto esencial de la relación que en la normativa vigente se abandonaba a los estatutos y normas de desarrollo de cada una de las entidades ¹³⁴ y que el Anteproyecto avanza que habrá de ser objeto de regulación por el Consejo de Ministros: los criterios y reglas de distribución de las compensaciones entre sus legítimos titulares en el seno de las distintas entidades gestoras. Si se pretende indemnizar a los autores y asimilados por el perjuicio económico que les genera la reproducción lícita de sus obras se ha de velar porque el sistema, en última instancia, haga llegar a quienes son los legítimos acreedores las compensaciones en un porcentaje y cuantía proporcionados y ajustados a Derecho.

6.1.3. El tratamiento tributario.

Al analizar el tratamiento que la remuneración ha de tener en su perceptor se ha de partir, en primer lugar, de una premisa inicial: su titular es el autor o persona asimilada, que no la entidad de gestión, por otra parte entidad sin ánimo de lucro.

Sentado este presupuesto inicial el problema se reduce a calificar el rendimiento y analizar su sujeción a gravamen. En el caso de que se trate de un no residente vendría llamado a tributar en el IRNR, si se trata de persona física residente en el IRPF y si es una entidad sujeta a gravamen en España en el IS. En los tres casos el problema de calificación de la compensación que se recibe es semejante. ¿Cuál es el título de adquisición? ¿a qué categoría de renta o de ingreso es reconducible?

Lo sencillo es entender que se trata de derechos derivados de la explotación de obras protegidas por la LPI y actuar en consecuencia. Si se trata de una entidad sujeta a IS sería un ingreso más de su actividad social. En el caso del no residente nos encontraríamos con el problema de encajarlo en alguna de las categorías de renta obtenidas en España para lo que deberíamos recurrir, en primer

¹³⁴ Puede encontrarse información sobre este tipo de entidades en la página web de una de ellas, CEDRO (www.cedro.org), que en la actualidad cuenta con más de cinco mil asociados, entre autores y editores.

lugar y en caso de que exista, a lo dispuesto en el Convenio de doble imposición y –en su defecto– a la normativa propia del IRNR. Probablemente, y sin que se pueda en breves líneas ir más allá, deberíamos concluir que son encuadrables en el concepto de cánones derivados de la explotación de la propiedad intelectual.

Más complejidad reviste la calificación de estos emolumentos cuando su titular y beneficiario efectivo es una persona física residente. No puede darse el supuesto de que lo reciba un tercero distinto del autor y titular del derecho patrimonial, de modo que queda descartada la calificación de rendimiento del capital mobiliario. Si se dedica profesionalmente y de forma principal a la realización y explotación de su obra ordenando por cuenta propia su actividad y asumiendo el riesgo de la misma, el rendimiento sería calificable como derivado de una actividad económica (art. 16.3 LIRPF). Por el contrario, que será lo más frecuente, el ingreso sería catalogable como rendimiento del trabajo [art. 16.2 d) LIRPF]. En cualquiera de ambos casos la entidad gestora deberá de practicar la retención a cuenta al tipo fijo, desde 2003, del 15 por 100.

Si no me cabe duda de que ésta es la calificación más socorrida y la que defendería, en todo caso, la Inspección de los Tributos, no se puede descartar la posibilidad de defender que tales rentas son ganancias patrimoniales y, por ende, no sujetas a retención a cuenta, en tanto que su naturaleza no es la de derechos de explotación de obra literaria o artística sino, precisamente, la de compensación, indemnización, por el perjuicio y deterioro que en tales derechos genera la reproducción de la obra. Así lo dice con toda claridad el tan citado Anteproyecto de reforma: «Dicha remuneración irá dirigida a *compensar los derechos de propiedad intelectual* que se dejasen de percibir por razón de la expresada reproducción». En este sentido ¿no se podría entender que, siendo así que vienen a compensar un perjuicio, un daño económico, debería entenderse que no suponen incremento alguno de la capacidad económica de su titular –antes bien traen causa de un eventual deterioro de la misma– resultando, pues, merecedoras –como tantas otras indemnizaciones (art. 7 LIRPF)– de ser declaradas exentas de gravamen?

7. CONCLUSIONES

Se ha culminado, así, el estudio de tres prestaciones que con la denominación de cánones forman parte del Ordenamiento jurídico español. De todo el análisis se deduce con claridad que, compartiendo significativo, encubren significados diversos.

En el caso del canon catalán de depósitos lo que no se acaba de entender es qué haya podido conducir al legislador al empleo de la palabra canon cuando, con toda claridad, lo que encubre es, sencillamente, un tributo, que se dice impuesto, cuando se asemeja más a una tasa. Tal vez sea por ser sus únicos contribuyentes, curiosamente, entidades públicas, Ayuntamientos, la afectación a un fin específico y la gestión por una entidad pública que no es el organismo que tiene encomendada la aplicación del sistema tributario, la *Direcció General de Tributs*, tratándose de una prestación propia de Cataluña.

Más singular, si cabe, es el empleo de la palabra canon para referirse a los derechos que quienes fabrican y comercializan ciertos productos han de satisfacer a las entidades de gestión

de derechos de autor, en compensación a tanto alzado por el daño que los mismos están llamados a causar en los derechos inmateriales por las mismas gestionados. En este caso, ni siquiera es el legislador quien ha empleado la palabra canon para identificarlo, sino los comentaristas y sus destinatarios. Pues bien, ciertamente, desde una consideración expansiva del concepto constitucional de prestación patrimonial de Derecho público –que conceptuase como gasto público cualquier aplicación de recursos condicionada por un mandato legal en atención a un fin de interés general– tales derechos encajarían en esta categoría. En todo caso, como tales prestaciones patrimoniales públicas –y en la interpretación de la jurisprudencia constitucional que aquí se ha defendido– no se podría decir de las mismas que son materialmente tributos, sino meros precios públicos sujetos a reserva de ley; no quedando, pues, vinculados por el resto de principios y normas que rigen la ordenación y aplicación de los tributos.

Desde una consideración más restrictiva del concepto constitucional de prestación patrimonial de Derecho público se trataría, sencillamente, de prestaciones patrimoniales de Derecho privado, eso sí, tan obligatorias como las primas de un seguro obligatorio de accidentes. Con la finalidad pública de preservar los derechos de terceros a ser resarcidos de los eventuales daños que del vehículo se pudieran derivar, su propietario ha de contratar un seguro y satisfacer las correspondientes primas. Con la finalidad pública de preservar los derechos de los autores a ser resarcidos de los eventuales daños que el empleo de los instrumentos de reproducción puede producir en sus derechos inmateriales, sus productores han de satisfacer a una entidad gestora de tales derechos el pago de las cantidades destinadas a compensar tales perjuicios.

En cuanto a los cánones forales por el uso de infraestructuras viarias, lo primero que se ha de apuntar es que el hecho de exigir una determinada prestación por el uso de tales vías de transporte es una opción de orden estrictamente político y no una exigencia jurídica. Tomada la decisión, su forma y régimen financiero está condicionado, eso sí, por el particular régimen jurídico vigente en ese momento en la jurisdicción de que se trate.

Pues bien, sentado lo anterior –que aun siendo obvio no siempre se comparte– puede afirmarse que los cánones forales de infraestructuras viarias son técnicamente aceptables, desde el punto de vista del Derecho financiero en el que se enmarcan y no son sino precios –públicos, si se quiere– revestidos con una ambigua denominación: «canon». De entender que en la provisión del servicio en razón del cual se establecen –el uso de una infraestructura viaria– median condiciones de coactividad, el establecimiento de los mismos mediante ley permitiría entender respetado con ello los requisitos que de las prestaciones patrimoniales públicas viene exigiendo la jurisprudencia constitucional en la materia.

El problema del modelo adoptado, en este caso, es que incurre en una contradicción de fondo. No tiene mucho sentido que encomendándose la gestión del servicio a una sociedad pública en condiciones efectivas de monopolio de hecho, se cobre al usuario un precio público, aun con una forma –de «canon»– que parece expresamente buscada para evitar tropiezos jurisdiccionales. De *lege ferenda* probablemente lo más razonable sería que los poderes públicos renunciasen definitivamente a la explotación –otra cosa es el mantenimiento y construcción de carreteras o autovías de libre tránsito– de infraestructuras sujetas a precio. Lo que resultaría más coherente, en el modelo europeo de construcción y gestión de infraestructuras públicas de transporte, sería

que la entidad pública se apoyara en el capital privado –a través de las innumerables fórmulas financieras que al respecto se han desarrollado en los últimos tiempos– estableciendo, tal vez, una tasa por aprovechamiento especial del dominio público que habrían de satisfacer las entidades privadas que gestionaran dichas vías o sus usuarios mediante la adquisición de un distintivo. De un modo u otro –mediante transferencias o de forma directa– lo razonable es que los beneficiarios del rendimiento de dichas tasas fueran, en buena medida, los municipios –los vecinos– especialmente afectados por la construcción y funcionamiento de dichas vías. Así las cosas se puede concluir que la función financiera que vendría a cumplir dicha tasa –resarcir económicamente a los habitantes de los municipios por los que discurre la autopista– se puede entender ya cumplida en nuestro Ordenamiento vigente mediante la sujeción al IBI de estas infraestructuras, como inmuebles de características especiales. La relación entre el usuario y el gestor de la infraestructura, en cualquier caso, quedaría acotada al ámbito de lo privado, siendo su naturaleza jurídica la de precio.

Concluyendo, de todo lo expuesto se deduce lo que ya se anunciaba: la palabra canon, como categoría, carece de significado preciso en el Derecho financiero español. Sería, pues, lo más conveniente –aunque nada hace predecir, antes bien al contrario, que así pueda ocurrir– que los responsables de la redacción y aprobación de las normas evitaran su empleo, al denominar prestaciones patrimoniales de nuevo cuño.