

# CRONICA TRIBUTARIA

*Boletín de Actualidad 3/2014*



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

## SUMARIO

**Añas Cantón, Manuel:** Efectos de la Sentencia de 30 de mayo de 2014 en la aplicación de los tributos locales

**López Ribas, Silvia:** Mecenazgo europeo sin fronteras

**Pérez Bernabeu, Begoña:** El incumplimiento de la obligación de recuperación de Ayudas de Estado de carácter fiscal: análisis de la imposición a España de una multa a tanto alzado (sentencia TJUE de 13 de mayo de 2014, Asunto C-184/11)

**Piña Garrido, Lilo:** ¿Un impuesto sobre viviendas desocupadas en Cataluña?

**Sanz Gadea, Eduardo:** Anteproyecto y Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades. Nota sobre los gastos financieros

NIPO: 634-14-002-0 ISSN: 210-2919



**EFFECTOS DE LA SENTENCIA DE 30 DE MAYO DE 2014 EN LA  
APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES**

**Manuel Alías Cantón**

Diputado de Hacienda de la Diputación de Almería

Doctor en Derecho Tributario

*Resumen:* La Sentencia del Tribunal Supremo nº 2159/2014, de 30 de mayo de 2014 ratifica que los suelos urbanizables sin plan parcial aprobado siguen siendo rústicos, lo que supone que unos 900.000 bienes inmuebles que estaban considerados como bienes de naturaleza urbana deben ser considerados como bienes de naturaleza rústica. La diferencia de categoría del suelo (urbano o rústico) tiene una especial incidencia a la hora valorar dichos bienes a efectos de su tributación.

*Abstract:* The sentence nº 2159/2014 of the High Court dated 30th may 2014 ratifies that land suitable for residential building development without the approved partial planning is still regarded as rural ground, this means that around 900.000 real estate properties which were considered residential building ground must be regarded as properties of rural nature. The classification of the property (as residential development ground or rural ground) has great importance when valueing properties for tax purposes.

*Palabras claves:* Valor catastral, bien de naturaleza urbana, bien de naturaleza rústica, ponencia de valores, base imponible, comprobación de valores.

**SUMARIO**

1. ESTADO DE LA CUESTIÓN. 2. CLASES DE SUELO A EFECTOS CATASTRALES. 2.1. Clasificación como suelo de naturaleza urbana. 2.2. Clasificación como suelo de naturaleza rústica. 2.3. Clasificación del suelo por la normativa urbanística. 3. EL VALOR CATASTRAL Y SU INCIDENCIA EN LOS TRIBUTOS. 3.1. El valor catastral. 3.2. Incidencia del valor catastral en los distintos tributos. 4. POSIBLES EFECTOS DE LA SENTENCIA EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS LOCALES. 5. CONCLUSIONES.

**1. Estado de la cuestión**

La Sentencia del Tribunal Supremo nº 2159/2014, de 30 de mayo de 2014 (Recurso de Casación en Interés de Ley nº 2362/2013), ratifica la Sentencia del TSJ de Extremadura de 26 de marzo de 2013, que había señalado en su Fundamento Jurídico Cuarto lo siguiente: “No es ‘urbano’ el resto del suelo urbanizable, por exigir para su desarrollo un Plan Parcial o un Programa de Ejecución y, por tanto, no puede considerarse sectorizado o delimitado. Y como el terreno objeto de nuestro recurso está clasificado como suelo urbanizable con condiciones SUB-CC-9.1-3 en el PGOU, según el informe pericial, no puede entenderse como urbana a los efectos de la legislación catastral, lo que lleva a la estimación del recurso...”. El origen del litigio planteado, ante el TSJ de Extremadura, lo encontramos en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 21 de diciembre de 2010, que desestima la reclamación presentada contra la estimación parcial del recurso de reposición

interpuesto contra la notificación individual del valor catastral, a efectos del IBI, de un inmueble sito en el municipio de Badajoz.

El recurso de casación en interés de Ley interpuesto por la Abogacía del Estado considera que la doctrina que sienta el TSJ de Extremadura sobre la interpretación del artículo 7.2 de del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante TRLCI) es gravemente dañosa para el interés general y demás claramente errónea y no ajustada a Derecho, solicitando que se fije la siguiente doctrina legal: *“El art. 7.2 b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario no exige, a efectos de la consideración como suelo de naturaleza urbana del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados, la aprobación de un instrumento urbanístico que determine su ordenación detallada”*. Para la Abogacía del Estado, la generalización del criterio mantenido por el TSJ de Extremadura, pone en cuestión la correcta aplicación de la totalidad de las ponencias de valores totales y parciales, en la medida en que la generalidad de estas ponencias incluyen criterios, módulos de valoración y demás elementos precisos para la determinación del valor catastral, como suelo de naturaleza urbana, del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos delimitados.

Tal y como indica el TSJ de Extremadura, el punto fundamental del conflicto se refiere a la consideración, que sostenía el recurrente, de que el citado terreno tenía la consideración de suelo de naturaleza rústica pese a encontrarse dentro del perímetro que delimita el suelo urbano de Badajoz por no encontrarse en desarrollo tal y como exige el artículo 7.2 del TRLCI. El TSJ de Extremadura se está refiriendo al contenido del apartado b) del citado artículo 7.2 del TRLCI que indica en su último inciso lo siguiente: *“...así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.”* El TSJ de Extremadura tras analizar el conjunto de la normativa estatal (TRLCI), autonómica (Decreto 7/2007, de 23 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Planeamiento de Extremadura) y municipal (PGOU de Badajoz), llega a la conclusión de que los suelos urbanizables sin plan parcial aprobado siguen siendo suelos rústicos.

Por su parte, el Tribunal Supremo, después de examinar la normativa estatal (TRLCI y el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio), autonómica (Ley 15/2001, de 14 de Diciembre, del Suelo y Ordenación Territorial de Extremadura), y municipal (PGOU de Badajoz), señala que el TRLCI no precisa lo que entiende por suelo urbanizable ni por suelo sectorizado, añadiendo posteriormente, que algunas leyes autonómicas distinguen entre suelo urbanizable sectorizado y suelo urbanizable no sectorizado; otras entre suelo urbanizable delimitado y suelo urbanizable no delimitado; otras, entre suelo urbanizable priorizado y suelo urbanizable no priorizado; otras, en fin, entre suelo urbanizable programado y suelo urbanizable no programado. Incluso, dentro del suelo urbanizable sectorizado, esto es, aquél que el plan general destina a ser urbanizado para completar o expandir el núcleo correspondiente estableciendo la delimitación de sectores, existen normativas que clasifican dicho suelo en suelo sectorizado ordenado y no ordenado, siendo el suelo sectorizado ordenado aquel suelo para el que el plan general establece directamente su ordenación pormenorizada de forma que se pueda proceder a su ejecución sin tramites de ordenación ulterior constituyendo el suelo urbanizable sectorizado no ordenado aquellos terrenos que el plan general considera susceptibles de urbanización, previa su ordenación pormenorizada mediante el correspondiente plan, en las condiciones y los términos establecidos por el plan general.

El Tribunal Supremo, de manera acertada a mi entender, sostiene que ante esta situación de normas autonómicas tan dispares, hay que interpretar al legislador estatal, en el artículo 7.2.b) del TRLCI, considerando que ha utilizado *“una amplia fórmula para recoger todos los supuestos posibles que con independencia de la concreta terminología urbanística pueda englobar a esta clase de inmuebles.”* Es decir, hay que entender que el legislador estatal *“quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, que aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico.”*

Este posicionamiento del Tribunal Supremo es especialmente interesante pues, admitiendo que las Comunidades Autónomas tienen capacidad para regular la noción de suelo urbanizable en sus respectivos ámbitos territoriales, y que los Ayuntamientos son competentes para acometer aquellas recalificaciones que estimen necesarias, afirma que: *“la homogeneidad en la hermenéutica de los designios del artículo 7 del TRLCI exige acudir, en caso de duda, a los criterios dimanantes del TRLS, evitando las incoherencias generadas por la concurrencia de dos regulaciones tan distintas sobre una misma realidad fáctica.”* Y citando la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 61/1997, de 20 de marzo de 1997, señala finalmente que: *“el derecho fundamental de propiedad reconocido en el artículo 33 de la Constitución se conforma por su régimen jurídico y el régimen de valoración del suelo, y que tales condiciones son las reguladas en la Ley del suelo estatal, ejerciendo dicha norma una vinculación respecto del resto de normas que inciden, de uno u otro modo, en ciertos aspectos de la propiedad del suelo.”*

Conviene precisar que el artículo 12.2 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo (en adelante TRLS) establece lo siguiente: *“Está en la situación de suelo rural: b) El suelo para el que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, hasta que termine la correspondiente actuación de urbanización, y cualquier otro que no reúna los requisitos a que se refiere el apartado siguiente.”* Dicho artículo 12 ostenta el carácter de condiciones básicas de la igualdad en el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de los correspondientes deberes constitucionales y, en su caso, de bases del régimen de las Administraciones Públicas, de la planificación general de la actividad económica y de protección del medio ambiente, dictadas en ejercicio de las competencias reservadas al legislador general en el artículo 149.1.1.<sup>a</sup>, 13.<sup>a</sup>, 18.<sup>a</sup> y 23.<sup>a</sup> de la Constitución, tal y como indica la Disposición final primera del TRLS. Por tanto, es competencia exclusiva reservada al legislador estatal, determinar las situaciones básicas del suelo, con base a su competencia en la regulación de: las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales; las bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica; las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas, y la legislación básica sobre protección del medio ambiente y legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 61/1997, de 20 de marzo de 1997, frente al Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen

del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, señala que: *“...la valoración urbanística entronca con el art. 149.1.18º C.E. que, como hemos reiterado en jurisprudencia constante y en esta Sentencia, es al Estado al que compete determinar, pues caen dentro del art. 149.1.18º C.E. la fijación de los criterios de determinación del justiprecio para impedir que los bienes puedan ser evaluados con criterios diferentes en unas y otras partes del territorio nacional (STC 37/1987, fundamento jurídico 6).”*

En definitiva, la importancia de la Sentencia del Tribunal Supremo, más allá del fallo concreto, está en qué parece indicarnos que la normativa estatal es la determinante a la hora de establecer la clasificación del suelo a efectos tributarios, por lo que la Sentencia aquí comentada desplegaría sus efectos con independencia de la normativa autonómica o municipal aplicable al terreno en función de su ubicación geográfica.

Por otro lado, la Resolución nº 03215/2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central, fechada el 13 de septiembre de 2012, por la que fue resuelto un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora General del Catastro, fijaba la siguiente doctrina: *“El art. 7.2, b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario no exige, a efectos de la consideración como suelo de naturaleza urbana del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados, la aprobación de un instrumento urbanístico que determine su ordenación detallada (... ) a efectos catastrales, el suelo que tenga la condición de urbanizable sectorizado (incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados) es suelo de naturaleza urbana”*. La citada Resolución afirma que: *“En otro orden de cosas, los criterios contenidos en el Real Decreto Legislativo 2/2008 (Ley del Suelo) no resultan aplicables a los efectos pretendidos, como ya razonara el Tribunal de instancia en la resolución que aquí se impugna, pues en el citado texto legal se abordan las valoraciones del suelo y de las construcciones a los solos efectos reparcelatorios, expropiatorios y de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas;...”*. Esta última afirmación del TEAC parece estar en contradicción con el criterio mantenido por el Tribunal Supremo, pues como se dijo anteriormente, este tribunal señala en su Sentencia que la homogeneidad en la hermenéutica de los designios del artículo 7 del TRLCI exige acudir, en caso de duda, a los criterios dimanantes del TRLS, evitando las incoherencias generadas por la concurrencia de dos regulaciones tan distintas sobre una misma realidad fáctica.

Conviene recordar que el artículo 27.4 del TRLCI señala que: *“Las ponencias de valores serán recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto”* y que el artículo 242.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) señala que: *“Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales (...), podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda...”*.

A nadie escapa que el valor catastral tiene una especial trascendencia en la determinación de la cuota tributaria de varios tributos, especialmente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI) y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), y en menor medida en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD), en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre el

Patrimonio (en adelante IP). La generalización de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo supone, como se ha indicado anteriormente, poner en cuestión la correcta aplicación de las Ponencias de Valores totales y parciales aprobadas por el Catastro ya que en ellas se incluyen criterios, módulos de valoración y demás elementos precisos para la determinación del valor catastral, como suelo de naturaleza urbana, del suelo urbanizable incluido en sectores o ámbitos delimitados.

A mi modo de ver, la principal doctrina que establece la Sentencia del Tribunal Supremo consiste en establecer que para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último – tal y como establece el artículo 23.2 del TRLCI-, ya que si las ponencias de valores no reconocen la realidad urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente.

El principio de capacidad económica se encuentra recogido en el artículo 31.1 de la Constitución, cuando señala que: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”* Esto significa que está proscrito el gravar riquezas aparentes o inexistentes tal y como ha señalado de manera reiterada el Tribunal Constitucional. En este sentido, el Tribunal Constitucional en sus Sentencias nº 27/1981, de 20 de julio de 1981 y nº 150/1990, de 4 de octubre de 1990, ha declarado que: *“capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”*. Es innegable, como señala el Tribunal Constitucional, que: *“El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”*. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó el Tribunal Constitucional en su Sentencias nº 27/1981, de 20 de julio de 1981 y nº 37/1987 de 26 de marzo de 1987.

## **2. Clases de suelo a efectos catastrales**

### **2.1. Clasificación como suelo de naturaleza urbana**

En su redacción original, el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LHL), establecía que: *“A efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana: a) El suelo urbano, el susceptible de urbanización, el urbanizable programado o urbanizable no programado desde el momento en que se apruebe un Programa de Actuación Urbanística; los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuenten además con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público y los ocupados por construcciones de naturaleza urbana”*. Tras la modificación operada en virtud del artículo 21 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, el artículo 62 de la LHL de 1988, pasó a tener la siguiente redacción: *“a) El suelo urbano, el declarado apto para urbanizar por las normas subsidiarias, el urbanizable o asimilado*

*por la legislación autonómica por contar con las facultades urbanísticas inherentes al suelo urbanizable en la legislación estatal”. Posteriormente, la Disposición Adicional Segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y valoraciones, estableció que: “A los solos efectos de lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de acuerdo con la redacción otorgada por el artículo 21 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, tendrán la consideración de urbanizables los terrenos que así clasifique el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle”.*

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, supuso un cambio radical en la regulación de los tipos de inmuebles. En virtud de la citada Ley, se modificó el artículo 62.3 de la LHL del 1988, que pasó a tener la siguiente redacción: “A los efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”. Como se puede comprobar, la definición de las distintas clases de suelo, a efectos catastrales, pasó de estar regulado en la Ley de Haciendas Locales a estar regulado en la Ley del Catastro Inmobiliario. Dicha senda iniciada por la Ley 51/2002, se mantuvo con el TRLRHL, al establecer en su texto original, el artículo 61.3, idéntica redacción que el anterior 62.3 de la LHL del 1988, tras su la modificación por la Ley 51/2002.

Como se dijo anteriormente, la Ley 51/2002, supuso que la definición del suelo urbano, a efectos catastrales, pasó de estar regulado en la normativa tributaria local, a estar regulado en la normativa catastral. Pues bien, el origen de dicho cambio lo debemos situar en la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, que establecía en su artículo 2.4 lo siguiente: “Se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano, el que, de conformidad con la disposición adicional segunda de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, tenga la consideración de urbanizable y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley citada. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica”. Esta Ley, fue derogada por el TRLCI, que estableció en la redacción original del artículo 7.2 lo siguiente: “Se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica”.

Tras la modificación operada en dicho artículo, en virtud del apartado 2 por el art. 10.1 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el mismo pasó a tener la siguiente redacción:

“Se entiende por suelo de naturaleza urbana: a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente; b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la



situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo; c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población; d) El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones; e) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica; f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.”

## 2.2. Clasificación como suelo de naturaleza rústica

En su redacción original, el artículo 63 de la LHL de 1988, establecía que:

“A efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza rústica: a) Los terrenos que no tengan la consideración de urbanos conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo anterior. b) Las construcciones de naturaleza rústica, entendiéndose por tales los edificios e instalaciones de carácter agrario, que situados en los terrenos de naturaleza rústica, sean indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales”.

Como se dijo anteriormente, la Ley 51/2002, supuso un cambio radical en la regulación de los tipos de inmuebles. En virtud de la citada Ley la definición de las distintas clases de suelo, a efectos catastrales, pasó de estar regulado en la Ley de Haciendas Locales a estar regulado en la Ley del Catastro Inmobiliario. El artículo 63 de la LHL de 1988 se dedicó a regular las exenciones en el IBI, en vez de regular la consideración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica. La Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, establecía en su artículo 2.5 lo siguiente: “*Se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales.*” Esta definición de suelo de naturaleza rústica, con idéntica redacción, pasó a estar contemplada en el artículo 7.3 del TRLCI.

## 2.3. Clasificación del suelo por la normativa urbanística

He de comenzar advirtiendo que la clasificación del suelo por la normativa urbanística estatal excede con mucho el contenido del presente trabajo, no obstante, es necesario realizar una breve incursión en la normativa urbanística vigente desde la entrada en vigor de la LHL de 1988 hasta nuestros días, a efectos meramente didácticos.

Cuando entró en vigor la LHL de 1988, la normativa urbanística estatal se encontraba recogida en la Ley 19/1975, de 2 de mayo, de reforma de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y su posterior texto refundido aprobado por el Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. Posteriormente, se aprobó la Ley 8/1990, de 25 de julio, sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, que fue refundida por el Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. Esta norma fue a su vez modificada por el Real Decreto-ley 5/1996, de 7 de junio, de medidas liberalizadoras en materia de suelo y de Colegios Profesionales. Y ésta, a su vez, fue modificada por la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre régimen del suelo y

valoraciones, y esta última fue modificada por la Ley 10/2003, de 20 de mayo y por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, y finalmente fue derogada por la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de suelo. Esta última, a su vez fue derogada por el vigente Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del suelo. El Real Decreto Legislativo 2/2008, supuso un cambio sustancial, al no clasificar el suelo, debiendo acudir a la distinta normativa autonómica para obtener dicha clasificación.

Especial importancia cobra la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 61/1997, de 20 de marzo de 2007, que declaró inconstitucional prácticamente la totalidad (177 artículos) del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. En relación con la clasificación del suelo, dicha Sentencia reconocía al Estado competencia para dictar una clasificación jurídico-urbanística básica, y por ello mantenía los artículos 3º 2 c) y 9º 1, que establecían tres clases de suelo de las que se derivará un régimen jurídico distinto: Urbano o consolidado urbanísticamente, urbanizable o apto para urbanizar, y no urbanizable o preservado de tal proceso. Por el contrario, la Sentencia anuló las clasificaciones más detalladas (urbanizable programado y no programado, apto para urbanizar), con menor trascendencia, sin embargo, que la supresión del suelo urbanizable no programado que han llevado a cabo con anterioridad el Real Decreto Ley 5/1996 y la Ley 7/1997, reforma legislativa que afecta también al Texto Refundido de 1976, que de otra forma habría venido a aplicarse. La Sentencia rechazó las definiciones de los tipos de suelo (artículos 10, 11, 12, 13, e incluso, 9º 2 y 14), sin más trascendencia que la restauración de los similares preceptos de 1976: artículos 78, 79, 80, 81 y 82. Sólo el 9º 2 carece de estricta correspondencia, pero sin que ello tenga relevancia práctica considerable. Por último, la Sentencia anuló el artículo 18, relativo al régimen del suelo urbanizable no programado en tanto no se aprobara el correspondiente Programa de Actuación Urbanística.

Ante la disparidad de criterios de las Comunidades Autónomas, a la hora de regular las distintas clasificaciones del suelo, parece especialmente acertado que el Tribunal Supremo recurra a la normativa estatal (vigente en todo el Estado) a la hora de clasificar el suelo a efectos tributarios, pues es competencia exclusiva del Estado. Especialmente interesante, por lo que aquí nos interesa, resulta la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 31/2010, de 28 de junio de 2010, en la que se indica lo siguiente: *“...según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales.”*

Partiendo del hecho, de que la consideración del tipo del inmueble (urbano, rústico, o de características especiales) es determinante a la hora de establecer el hecho imponible y los supuestos de no sujeción, tanto en el IBI como en el IIVTNU, parece lógico que sea el Estado el que ostente la potestad de clasificar dichos inmuebles -a los solos efectos tributarios-, al estarle reservada en exclusiva la potestad de crear y regular los tributos propios de las Entidades locales.

### 3. El valor catastral y su incidencia en los tributos

#### 3.1. El valor catastral

El valor catastral, tal y como señala el Catastro<sup>1</sup>, es un valor administrativo fijado objetivamente para cada bien inmueble y que resulta de la aplicación de los criterios de valoración recogidos en la Ponencia de valores del municipio correspondiente. El TRLRCI no ofrece una definición del valor catastral, limitándose a decir en su artículo 22, que: *“El valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.”* La determinación del valor catastral se encuentra regulada en el artículo 23 del TRLRCI, estableciendo el apartado 1 de dicho artículo los criterios a tener en cuenta, entre los que se encuentran: *“a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción. b) El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones. c) Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción. d) Las circunstancias y valores del mercado. e) Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.”* El apartado 2 de dicho artículo establece un límite al valor catastral, al señalar que: *“El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.”*

El valor catastral, con carácter general, se determina mediante la aplicación de la correspondiente ponencia de valores, tal y como indica el artículo 24.1 del TRLRCI. Mediante este procedimiento administrativo se actualizan simultáneamente los valores catastrales de todos los bienes inmuebles urbanos y de los bienes inmuebles rústicos con construcciones de un municipio, con la finalidad de adecuarlos a los valores de mercado y concordar sus características físicas y jurídicas con la realidad. En este sentido, las ponencias de valores pueden ser de tres tipos: Totales, cuando se extiendan a la totalidad de los bienes inmuebles de una misma clase; Parciales, cuando se circunscriban a los inmuebles de una misma clase de alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas; y Especiales, cuando afecten exclusivamente a uno o varios grupos de bienes inmuebles de características especiales.

Las ponencias de valores, o valoraciones colectiva, se inician de oficio por el Catastro o a instancia del Ayuntamiento correspondiente, con la aprobación de una ponencia total cuando, respecto a la totalidad de bienes inmuebles de una misma clase, se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, ya sea como consecuencia de una modificación en el planeamiento urbanístico o de otras circunstancias. Tendrán la consideración de ponencia de carácter general, cuando las diferencias sustanciales entre los valores catastrales y los valores de mercado sean consecuencia de alguna de las siguientes causas: la aprobación, revisión, modificación o desarrollo del planeamiento urbanístico; la alteración del mercado inmobiliario, que dé

---

<sup>1</sup> <http://www.catastro.meh.es/esp/faqs.asp>

lugar a una desviación significativa de la referenciación de los valores catastrales respecto a los valores de mercado; cuando han transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento y, en todo caso, a partir de los diez años desde dicha fecha. Tendrán la consideración de ponencia de carácter parcial, cuando se actualizan simultáneamente los valores catastrales de los inmuebles de una misma clase en alguna o varias zonas, polígonos discontinuos o fincas de un municipio con la finalidad de homogeneizarlos y referenciarlos uniformemente con los del resto de los inmuebles del municipio. Tendrán la consideración de ponencia de carácter especial, cuando se actualizan los valores catastrales de los bienes inmuebles de características especiales.

Como hemos visto con anterioridad, el artículo 23.2 del TRLCI, establece que el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado y la Norma 3 “Metodología general”, del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, establece que: *“Para el cálculo del valor catastral se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste. Dicho cálculo se realizará de acuerdo con lo preceptuado en las presentes normas técnicas.”*

Además, el artículo 2 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, establece que: *“El Ministro de Economía y Hacienda aprobará anualmente, a propuesta del Presidente del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, y oído el Consejo Superior de la Propiedad Inmobiliaria, un módulo de valor (M) que servirá de base a los del suelo y construcción en los términos previstos en la norma 16 de las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y cuya incidencia en los valores catastrales se producirá en los supuestos previstos en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales”,* añadiendo a continuación que: *“El módulo M, así fijado, recogerá las variaciones experimentadas en el período de tiempo indicado, en el valor de mercado de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, de acuerdo con los análisis de mercado que al efecto se realicen por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, de conformidad a lo dispuesto en la norma 23 de las mencionadas normas técnicas.”*

Por último, la Disposición Final Primera de la ORDEN EHA/1213/2005, de 26 de abril, por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales, establece que:

*“En tanto no se produzcan variaciones significativas en los valores de mercado de los bienes inmuebles urbanos que, de acuerdo con el artículo 2 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, justifiquen la aprobación de un nuevo módulo M, se aplicará el establecido en la disposición única de esta Orden.”*

Como se puede apreciar la Disposición Final Primera de la ORDEN EHA/1213/2005, de forma más que cuestionable, salva la inactividad de la Administración en su obligación de emitir nuevos valores en la en la periodicidad prevista en el artículo 2 del Real Decreto 1020/1993. Resulta relevante advertir tres consecuencias de índole formal en la Disposición Final Primera de la ORDEN EHA/1213/2005

- 1ª) El artículo 2 del Real Decreto 1020/1993, norma de rango normativo superior, no condiciona las nuevas valoraciones a ningún hecho que no sea el transcurso de un año, ya que, en lógica, y en aras de la seguridad jurídica de los contribuyentes, no puede quedar al arbitrio de la parte que impone la obligación fiscal, la posibilidad de fijar un valor base que soporta el peso de la cuota resultante de distintos tributos, bajo una periodicidad discrecional.
- 2ª) Resulta palmaria la contradicción existente entre ambos preceptos, de un lado facultando/obligando a una cuantificación anual y a la vez que previniendo respecto de las consecuencias de su falta de cumplimiento derivándose consecuencias desfavorables para el ciudadano.
- 3ª) La inactividad de la Administración impacta directamente en la virtualidad y adecuación del valor de mercado referido.

En relación con el valor catastral y su relación con el valor de mercado, el TSJ de Andalucía en su Sentencia de 17 de marzo de 2008, tras analizar los componentes y porcentajes aplicables de cara a la determinación del valor catastral, señala que: *“con carácter general, la fijación de dicho valor catastral ha de orientarse, por imperativo legal, al precio de mercado. Y, dentro de los mecanismos que han de ser aplicados con la finalidad de poder reflejar éste, se encuentra el coeficiente GB, al amparo del cual ha de incorporarse al valor en venta del producto inmobiliario de los gastos de producción y de beneficios de promoción. Dicho coeficiente ha de ser aplicado conjuntamente con el coeficiente RM de relación al mercado.”* Este mismo tribunal en su Sentencia, de 11 de septiembre de 2012, en relación con el valor catastral, recuerda que: *“art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, establece el límite del valor catastral en el valor del mercado, de forma que el primero no supere al segundo. Entiende como valor de mercado “el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas.”*

### 3.2. Incidencia del valor catastral en los distintos tributos

El valor catastral tiene una especial incidencia en los tributos locales. De manera particular en el IBI y en el IIVTNU, y en menor medida en el IAE.

En el caso del IBI, el artículo 65 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL) señala que: *“La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.”* Sobre esta base imponible se practica, en su caso, la reducción contemplada en el artículo 67 del TRLRHL y da como resultado la base liquidable a efectos del IBI. La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen, tal y como señala el artículo 71 del TRLRHL.

Originariamente la LHL de 1988 sólo hacía referencia a la base imponible, en los artículos 66 y siguientes. En su artículo 73.1 establecía que: *“La cuota de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen”*. En virtud de la modificación operada en la LHL de 1988, por la Ley 51/2002, el artículo. 67 pasó a tener una nueva redacción, diciendo: *“La base liquidable de este impuesto será el resultado de practicar en la base imponible la reducción a que se refieren los artículos siguientes”*. Mientras que el artículo 72.1 pasó a tener la siguiente redacción: *“La cuota íntegra de este impuesto será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de*

*gravamen a que se refiere el artículo siguiente*". Como se puede apreciar, originalmente la LHL de 1988 sólo contemplaba la base imponible, y la cuota íntegra era el resultado de aplicar, a dicha base imponible, el tipo impositivo del gravamen. Pero a partir de la modificación operada por la Ley 51/2002, se introduce la figura de la base liquidable, como resultado de practicar en la base imponible una serie de bonificaciones, y la cuota íntegra era el resultado de aplicar, a dicha base liquidable (no la imponible), el tipo impositivo del gravamen.

La actual LGT, en su artículo 50.1, define a la base imponible como: *"La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible"*. Por su parte, en su artículo 53, define a la base liquidable como: *"La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley"*. Como en tantas ocasiones, la LGT es una Ley pensada básicamente para la gestión, inspección y recaudación de los tributos estatales, no para los tributos locales, por lo que lo lógico sería que el artículo 54 de la LGT dijera lo siguiente: *"La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley de cada tributo"*.

Las reducciones de la base imponible contempladas para el IBI no tienen otro objeto que el facilitar su aceptación por el sujeto pasivo, mediante la aplicación gradual del nuevo valor catastral como consecuencia de la revisión del mismo. Conviene precisar, que cuando otro tributo utilice el valor catastral se aplicará el mismo, y no la base liquidable del impuesto. Esta reducción en la base imponible del IBI es distinta de la contemplada en el Art. 107.3 del TRLRHL, para el IIVTNU, por un periodo de 5 años, para los supuestos de nuevos valores catastrales, como consecuencia de procedimientos de valoración colectiva de carácter general.

Conviene decir igualmente que la Disposición Transitoria Duodécima del TRLRHL, dedicada a la determinación de la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, contenía la siguiente redacción: *"Durante los ejercicios 2003 y 2004, la determinación de la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, atribuida a los ayuntamientos en el apartado 3 del artículo 77 de esta ley, se realizará por la Dirección General del Catastro, salvo que el ayuntamiento comunique a dicho centro directivo que la indicada competencia será ejercida por él. Esta comunicación deberá hacerse antes de que finalice el mes de febrero de cada uno de los indicados años"*. Esta Disposición Transitoria Duodécima ha sido modificada por: la Disposición Final 10ª de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre; por la Disposición Final 12ª de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre; con efectos de 1 de enero de 2007, por la Disposición Final 10ª de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre; con efectos de 1 de enero de 2005, por la disposición adicional 32.1 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre. Todas ellas con el objetivo de prorrogar el plazo de determinación de la base liquidable del IBI por la Dirección General del Catastro.

Como se puede apreciar, la incidencia del valor catastral en el IBI es absoluta, ya que dicho valor coincide con la base imponible del impuesto y para determinar la base liquidable del impuesto se parte de la base imponible.

En el caso del IIVTNU, el artículo 107 del TRLRHL regula la determinación de la base imponible del impuesto, señalando en su apartado 2, que: *"El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles"*.

Dicho valor, a efectos del IBI, estará constituido por el valor catastral de los bienes inmuebles, tal y como señala el artículo 65 del TRLRHL. Por su parte, el apartado 3 del citado artículo 107, faculta a los ayuntamientos a establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Y añade el apartado 4 del artículo 107, que sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites establecidos en dicho apartado. A su vez, el artículo 108.2 del TRLRHL, señala que: *“La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.”*

Hay que precisar, que los terrenos de naturaleza rústica, no están sujetos al IIVTNU, conforme al artículo 104.2 del TRLRHL.

Como se puede apreciar, la incidencia del valor catastral de los bienes de naturaleza urbana en el IIVTNU es absoluta, ya que dicho valor es utilizado para establecer la base imponible del impuesto.

En el caso del *ITP* y *AJD*, el artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que: *“La base está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.”* En el caso del *ISD*, el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala que:

“Constituye la base imponible del Impuesto: a) En las transmisiones «mortis causa», el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

Por su parte, el artículo 57.1 de la LGT, en la redacción que le otorgó la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, viene a recoger los medios de comprobación de valores de que dispone la Administración tributaria. Entre estos medios de comprobación de valores, la letra b) del citado artículo 57.1 hace referencia a la *“Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”* añadiendo el último inciso de la citada letra b), que:

“Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.”

La remisión reglamentaria que efectúa el artículo 57.1.b) de la LGT ha sido materializada en el ámbito estatal por el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), en el que se

establece lo siguiente: “La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden”. Por su parte, las Comunidades Autónomas han ido promulgando normas reglamentarias (normalmente órdenes) por la que se aprueban los coeficientes multiplicadores aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de liquidación del ITP y AJD y del ISD, estableciendo las reglas para la aplicación de los mismos y la metodología seguida para su obtención.

Esta metodología para fijar el valor real de los bienes a efectos del ITP y AJD y del ISD ha sido ratificada por varios Tribunales Superiores de Justicia, valgan por todas, las Sentencias del TSJ de Andalucía de 30 de septiembre de 2011, en la que se afirma lo siguiente: “nada impide que la Administración, a la hora de efectuar la comprobación de valores se atenga al método del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, con las precisiones contenidas en el artículo 23.2 de la Ley 10/2002, en cuya virtud, cuando se utilice el medio referido en el art 57.1.b) de la Ley General Tributaria, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal; a tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores; y la Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención” y la de 25 de noviembre de 2011, en la que se afirma lo siguiente: “La liquidación recurrida se ajusta sin duda a la regulación expuesta al valorar el bien a partir del valor catastral actualizado a la fecha del devengo, multiplicando el mismo por el coeficiente de 3,1 previsto para el municipio de Carmona en la citada Orden de 20 de Diciembre de 2005 de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía.”

El procedimiento administrativo de comprobación de valores viene regulado en el artículo 134 de la LGT y su desarrollo reglamentario en los artículos 157 a 160 del RGAT. Pues bien, cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57 LGT, no cabe comprobación de valores por parte de la Administración, tal y como establece el artículo 157.1 del RGAT. Es decir, por lo que aquí no interesa, cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración consistentes en aplicar coeficientes al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de liquidación del ITP y AJD y del ISD, no podrá ser objeto de comprobación de valores por parte de dicha Administración.

Como se puede apreciar la incidencia del valor catastral en el ITP y AJD y en el ISD es muy importante, pues si bien la base imponible de estos impuestos está fijada por el valor real de los bienes, la práctica habitual hace que los obligados tributarios declaren como valor, a estos efectos, el establecido por las Comunidades Autónomas (resultado



de aplicar coeficientes al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos). Todo ello al objeto de evitar posibles comprobaciones de valores por parte de la Administración.

En el caso del *IRPF*, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante *LIRPF*), el valor catastral es tenido en consideración en la determinación de rendimientos del trabajo en especie así como en la determinación de la imputación de rentas inmobiliarias.

En el cómputo de los rendimientos de trabajo en especie, como consecuencia de la utilización de vivienda, el artículo 43.1.1º de la *LIRPF*, señala que si la vivienda utilizada es propiedad del pagador, la valoración se efectuará por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del 10 por 100 sobre el valor catastral de la vivienda (si el inmueble está en un municipio cuya ponencia de valores sea posterior al 1 de enero de 1994, el porcentaje aplicable sobre el valor será del 5 por 100). Si la vivienda utilizada no es propiedad del pagador, la retribución en especie viene determinada por el coste para el pagador, sin que en ningún caso pueda ser inferior a los porcentajes sobre el valor catastral, antes reseñados.

En el cómputo de la imputación de rentas inmobiliarias, el artículo 85 de la *LIRPF*, hay que partir de la premisa de que deben ser inmuebles calificados como de naturaleza urbana no afectos a actividades económicas, o inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensable para el desarrollo de actividades agrícolas, ganaderas o forestales. Asimismo, hay que tener presente que no deben constituir la vivienda habitual del contribuyente. Y que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que no por razones urbanísticas no sean susceptibles de uso.

La determinación de la renta imputable será la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por 100 del valor catastral. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por 100. Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

Como se puede apreciar la incidencia del valor catastral en el *IRPF* es determinante a la hora de la cuantificación de de rendimientos del trabajo en especie como consecuencia de cesión de viviendas, así como en la determinación de la imputación de rentas inmobiliarias. Aunque dichos rendimientos tienen escasa significación en relación con el conjunto de las rentas sometidas a tributación por el *IRPF*.

En el caso del *IP*, el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio de 1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, señala que:

“Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas: Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición (...) Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según las siguientes reglas: a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.”

Aunque la exposición de motivos de la Ley 19/1991 indica que; “...se ha centrado la valoración inmobiliaria en el valor catastral, propio de la imposición local.”, lo cierto que el valor catastral sólo tiene especial relevancia en el IP cuando el titular del bien, no lo es como consecuencia de una transmisión (onerosa o lucrativa) reciente, pues en este último caso, es muy probable que a dicho bien inmueble se le haya asignado un valor muy superior al catastral, como consecuencia de una comprobación de valores administrativa.

#### **4. Posibles efectos de la Sentencia en la aplicación de los tributos locales**

En primer lugar es necesario dilucidar si el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo despliega sus efectos con carácter general, o por si el contrario, sólo despliega sus efectos en el caso enjuiciado. En definitiva, se trata de averiguar si contribuyentes que ostenten la titularidad sobre los suelos que estén en esta misma situación pueden llevarse a cabo los recursos pertinentes para cambiar la valoración de sus suelos, y solicitar la devolución de los ingresos indebidos de los tributos no prescritos.

Con carácter general, las sentencias surten efectos entre las partes litigantes en el proceso, que son quienes resultan vinculadas por lo que en ellas se resuelve. En este sentido el artículo 72.3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante LRJCA) señala que: “*La estimación de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada sólo producirá efectos entre las partes. No obstante, tales efectos podrán extenderse a terceros en los términos previstos en los artículos 110 y 111.*” Señala el artículo 110.1 de la LRJCA que: “*En materia tributaria, (...), los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurran las siguientes circunstancias: (...)*”. Por su parte, el artículo 100.7 de la LRJCA, dedicado al recurso de casación en interés de la ley, que: “*La sentencia que se dicte respetará, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y, cuando fuere estimatoria, fijará en el fallo la doctrina legal. En este caso, se publicará en el «Boletín Oficial del Estado», y a partir de su inserción en él vinculará a todos los Jueces y Tribunales inferiores en grado de este orden jurisdiccional.*”

Tal y como señala Sentencia del Tribunal Constitucional nº 37/2012, de 19 de marzo de 2012, los jueces no están sometidos ni vinculados por las sentencias del Tribunal Supremo, bastando con motivar su criterio para apartarse de los mismos, con la sola excepción de las sentencias estimatorias que sientan doctrina legal, que deben seguir fielmente. En este sentido, señala que: “*El recurso de casación en interés de la ley responde así a la finalidad de preservar la homogeneidad jurisprudencial, mediante el establecimiento por el Tribunal Supremo de una doctrina legal, vinculante para Jueces y Tribunales inferiores, sirviendo con ello al objetivo de que la ley sea igual en todo el territorio nacional (arts. 14 y 139.1 CE) y al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al tiempo que dota de contenido real a la supremacía del Tribunal Supremo,...*”.

Como se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional, antes citada, su eficacia es vinculante sólo para los Jueces y Tribunales, pero no para la Administración pública, de tal suerte que si dicha actividad administrativa es contraria a una Sentencia estimatoria de un recurso de casación en interés de la ley, no podrá ser considerada como ilegal.

Para poder solicitar la extensión de la ejecución de la sentencia, tal y como señala el artículo 110.1 de la LRJCA, deben concurrir las siguientes circunstancias: a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo. b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada. c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso.

En definitiva, entiendo que la sentencia del Tribunal Supremo despliega sus efectos con carácter general, pero esto no supone que la Administración la tenga que aplicar con carácter general. Por tanto, será necesario que cada obligado tributario de manera individual consiga: Una sentencia estimatoria, en aplicación de los efectos extensivos de la sentencia del Tribunal Supremo (artículo 110.1 de la LRJCA) o una sentencia estimatoria, en aplicación del fallo del recurso de casación en interés de la ley (artículo 100.7 de la LRJCA). La extensión de efectos deberá solicitarse por los interesados en el plazo de un año, a contar desde la última notificación de la sentencia a quienes fueron parte en el proceso. Para el caso de que se hubiese interpuesto recurso de casación en interés de ley, el referido plazo de un año se contará desde la última notificación de la resolución que le ponga fin.

Dilucidada la cuestión antes planteada, hay que decir que los impuestos a los que puede afectar la Sentencia del Tribunal Supremo son: El IBI, el IIVTNU, el ITPyAJD, el ISD, el IRPF y el IP. No obstante, por no extendernos en demasía, me voy a circunscribir sólo a los posibles efectos en la aplicación de los tributos locales.

Como señala el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación en interés de la Ley, origen de la Sentencia aquí comentada, el número de inmuebles en todo el territorio que se pueden ver afectados son más de 900.000. Teniendo en cuenta que, según los datos del Catastro<sup>2</sup> de 2012, en España (excluidas las CC.AA. del País Vasco y Navarra) existen 13.496.434 parcelas con la consideración de urbanas, se encontrarían afectadas el 6,67 por 100 del total de dichas parcelas. Si tenemos en cuenta que en 2012 en España (excluidas las CC.AA. del País Vasco y Navarra) existen 2.909.518 parcelas sin edificar, se encontrarían afectadas el 30,93 por 100 del total de dichas parcelas.

En el caso del *IBI*, aventurándonos con las cifras, según los datos del Catastro<sup>3</sup>, podemos decir que el valor catastral del suelo de las 2.909.518 parcelas urbanas sin edificar es de 177.677.337.484,62 euros, lo que daría un valor medio de 61.067,62 euros de cada parcela urbana sin edificar. Partiendo de un valor catastral medio de la parcela urbana sin edificar de 61.067,62 euros aplicándole una reducción aproximada del 20 por 100 por aplicación del artículo 68.3 del TRLRHL, podríamos aventurar que la base liquidable media de la parcela urbana sin edificar sería de 48.854,10 euros. Si por otro

---

<sup>2</sup> [http://www.catastro.meh.es/esp/estadisticas\\_7.asp](http://www.catastro.meh.es/esp/estadisticas_7.asp)

<sup>3</sup> [http://www.catastro.meh.es/esp/estadisticas\\_4.asp](http://www.catastro.meh.es/esp/estadisticas_4.asp)

lado tenemos presente que en el 2012, según los datos del Catastro, la base liquidable fue de 1.712.686.963.000 euros y la cuota íntegra fue de 11.860.812.390 euros, el tipo de gravamen medio fue del 0,693 por 100.

Teniendo en consideración las cifras antes reseñadas, resultaría que las 900.000 parcelas afectadas por la Sentencia, con una base liquidable media de 48.854,10 euros, aplicándole un tipo de gravamen medio del 0,693 por 100, supusieron en 2012 unos ingresos por IBI de 304.494.839 euros para los municipios españoles (excluidas las CC.AA. del País Vasco y Navarra).

Por otro lado, según los datos del Catastro de 2012, la base liquidable media de la parcela rústica es de 5.841,69 euros, y el tipo de gravamen medio fue del 0,697 por 100.

Teniendo en consideración las cifras antes reseñadas, resultaría que las 900.000 parcelas afectadas por la Sentencia, con una base liquidable media de 5.841,69 euros, aplicándole un tipo de gravamen medio del 0,697 por 100, supondrían en 2012 unos ingresos por IBI de 36.623.629 euros para los municipios españoles (excluidas las CC.AA. del País Vasco y Navarra).

Efectuadas las anteriores operaciones, sólo nos quedaría restar a la cantidad previsible por cuotas íntegras del IBI de naturaleza urbana de las 900.000 fincas afectadas por la Sentencia (304.494.839 euros) la cantidad previsible por cuotas íntegras del IBI de naturaleza rústica de las 900.000 fincas afectadas por la Sentencia (36.623.629 euros) para obtener una aproximación a la pérdida de recaudación por IBI de los municipios españoles (excluidas las CC.AA. del País Vasco y Navarra) que ascendería a la nada desdeñable cifra de 267.871.209 euros. Si tenemos en cuenta que los Derechos Reconocidos Netos<sup>4</sup> por los ayuntamientos en 2012, por el concepto de IBI, fueron de 12.581.000.000 euros (algo superior a cuota íntegra de 11.860.812.390 euros según el catastro) la posible minoración de la recaudación municipal, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo, la podemos fijar en el 2,13 por 100.

Teniendo presente la difícil situación financiera por la que atraviesan en la actualidad los municipios españoles, estamos en presencia de un problema de considerables proporciones, que puede afectar seriamente a la estabilidad presupuestaria municipal y a la prestación adecuada de los servicios básicos municipales.

En definitiva, al determinarse la cuota íntegra del IBI, por la aplicación del tipo de gravamen a la base liquidable, y determinarse la base liquidable, por aplicación de las reducciones, que en su caso procedan, a la base imponible. La cuantificación de la base imponible, que coincide con el valor catastral del bien, es de vital importancia a la hora de determinar la cuota íntegra del IBI. De tal suerte que toda minoración de la base imponible, como consecuencia de la minoración de valor catastral del bien, minorará la cuota íntegra del IBI, y en consecuencia, minoran los ingresos tributarios del municipio.

Asimismo, la minoración del valor catastral de un bien, y en consecuencia el importe de la base imponible, también afecta al recargo sobre el IBI que pueden establecer las Áreas Metropolitanas en virtud de lo establecido en el artículo 153.1.a) del TRLRHL, al señalar que:

“Las áreas metropolitanas podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles sitos en el territorio de la entidad. Dicho recargo se exigirá a los

---

<sup>4</sup> Según los datos publicados por la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora de este impuesto, y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre la base imponible de este, y su tipo no podrá ser superior al 0,2 por ciento.”

Si tenemos en cuenta que los Derechos Reconocidos Netos<sup>5</sup> por las Áreas Metropolitanas en 2012, por el concepto de Recargos sobre impuestos directos de otros entes locales (recargo sobre el IBI), fueron de 94.330.000 euros la posible minoración de la recaudación municipal, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo, la podemos fijar en el 6,67 por 100 (porcentaje de inmuebles afectados), lo que supondría una minoración de ingresos de 6.291.811 euros.

En el caso del *IIVTNU*, debemos partir del hecho de que los terrenos de naturaleza rústica no están sujetos a dicho impuesto. En este sentido, el artículo 104.2 del *TRLRHL*, señala que: “*No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles...*”. Hay que decir que este supuesto de no sujeción de los terrenos rústicos al *IIVTNU* es absurdo, pues la propia definición del impuesto indica que grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Si tenemos en cuenta que los Derechos Reconocidos Netos por los ayuntamientos en 2012, por el concepto de *IIVTNU*, fueron de 1.506.000.000 euros, y que los 900.00 bienes inmuebles que se pueden ver afectados por la Sentencia del Tribunal Supremo, suponen el 6,67 por 100 del total de bienes inmuebles de naturaleza urbana, podríamos estimar la pérdida de recaudación de los ayuntamientos por el concepto de *IIVTNU*, en 100.450.200 euros.

Al igual que sucede con la posible pérdida de recaudación municipal por el concepto de *IBI*, y teniendo presente la difícil situación financiera por la que atraviesan en la actualidad los municipios españoles, estamos en presencia de un problema de considerables proporciones, que puede afectar seriamente a la estabilidad presupuestaria municipal y a la prestación adecuada de los servicios básicos municipales.

A modo de resumen podemos aventurar, no sin cierta cautela, que la minoración de ingresos de las Entidades Locales de régimen común (Ayuntamientos y Áreas Metropolitanas) como consecuencia de la posible aplicación generalizada de la Sentencia del Tribunal Supremo, ascendería a 374.613.220 euros (267.871.209 euros por *IBI*, 6.291.811 euros por recargo sobre el *IBI*, y 100.450.200 euros por *IIVTNU*).

## **5. Conclusiones**

### *Primera.*

La normativa estatal es la determinante a la hora de establecer la clasificación del suelo a efectos tributarios, por lo que la Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de mayo de 2014 desplegaría sus efectos con independencia de la normativa autonómica o municipal aplicable al terreno en función de su ubicación geográfica.

### *Segunda.*

Para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último – tal y como establece el artículo 23.2 del *TRLRHL*-, ya que si las ponencias de valores no reconocen la realidad

---

<sup>5</sup> Según los datos publicados por la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente.

*Tercera.*

La Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de mayo de 2014, sólo es vinculante para los Jueces y Tribunales, pero no para la Administración pública, de tal suerte que si la actividad administrativa es contraria a la misma, no podrá ser considerada como ilegal.

*Cuarta.*

Para la extensión de los efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de mayo de 2014, será necesario que cada obligado tributario de manera individual consiga: Una sentencia estimatoria, en aplicación de los efectos extensivos de la sentencia del Tribunal Supremo (artículo 110.1 de la LRJCA) o una sentencia estimatoria, en aplicación del fallo del recurso de casación en interés de la ley (artículo 100.7 de la LRJCA).

*Quinta.*

No sin cierta cautela, podemos cuantificar la minoración de ingresos de las Entidades Locales de régimen común (Ayuntamientos y Áreas Metropolitanas) como consecuencia de la posible aplicación generalizada de la Sentencia del Tribunal Supremo, en 374.613.220 euros anuales (267.871.209 euros por IBI, 6.291.811 euros por recargo sobre el IBI, y 100.450.200 euros por IIVTNU).

Teniendo presente la difícil situación financiera por la que atraviesan en la actualidad los municipios españoles, estamos en presencia de un problema de considerables proporciones, que puede afectar seriamente a la estabilidad presupuestaria municipal y a la prestación adecuada de los servicios básicos municipales.

## MECENAZGO EUROPEO SIN FRONTERAS

**Silvia López Ribas**

Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional

### **1. Fiscalidad de los dividendos obtenidos en territorio español por fundaciones**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (en adelante, Ley 50/2002) son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tengan afectado su patrimonio de modo duradero a la realización de fines de interés general. Tales fines son enumerados, sin carácter cerrado, en el artículo 3.1 de dicho texto legal.

Por su parte, el régimen fiscal especial que regula la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002) será de aplicación a las fundaciones que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3º de dicha Ley. Estos requisitos consisten, muy resumidamente, en la persecución de los fines de interés general allí enumerados, coincidentes con los señalados en la Ley 50/2002; el destino a la realización de dichos fines del 70 por 100 de determinadas rentas aplicando el resto a incrementar la dotación patrimonial; la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas al objeto de la entidad; pluralidad de destinatarios de sus actividades con salvedades para las actividades de investigación científica, desarrollo tecnológico, actividades de asistencia social o deportivas, conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español; cargos de los órganos de gobierno no retribuidos; destino del patrimonio en caso de disolución a otra entidad considerada legalmente como beneficiaria de mecenazgo, y cumplimiento de obligaciones específicas de naturaleza registral, contable, económica y de rendición de cuentas.

Dentro del régimen fiscal especial, el artículo 6.2º de la Ley 49/2002 exceptúa de tributación en el Impuesto sobre Sociedades a las rentas obtenidas por una fundación cuando procedan de su patrimonio mobiliario e inmobiliario, esto es, a los dividendos o participaciones en beneficios de sociedades, a los intereses, a los cánones y a los alquileres. Debido a la exención de la que gozan, el artículo 12 del citado texto legal establece que tales rentas no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.

Lo anterior resulta de aplicación a las fundaciones residentes en territorio español y sujetos pasivos, por tanto, del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 7.1 de la Ley 50/2002 dispone que las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España deberán mantener una delegación en territorio español que constituirá su domicilio a efectos de esa Ley y habrán de inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en el que desarrollen principalmente sus actividades. Continúa dicho artículo en su apartado 2 señalando que la fundación extranjera que pretenda su inscripción deberá acreditar ante el Registro de Fundaciones correspondiente que ha sido válidamente constituida con arreglo a su Ley personal, pudiendo denegarse la inscripción si no se acredita tal circunstancia o cuando los fines no sean de interés general de acuerdo con el ordenamiento español. El apartado 4, finalmente, somete a las fundaciones extranjeras al Protectorado que corresponda en función del ámbito territorial en que desarrolle

principalmente sus actividades —estatal o autonómico— siéndoles de aplicación el régimen jurídico previsto para las fundaciones españolas.

Desde un punto de vista tributario, las delegaciones de fundaciones extranjeras a que se refiere el artículo 7.1 de la Ley 50/2002 no se consideran residentes en territorio español al no satisfacer ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 8.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo a saber, que la fundación se haya constituido conforme a las leyes españolas o que tenga su domicilio social o su sede de dirección efectiva en territorio español.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRNR) constituye el hecho imponible del Impuesto la obtención de rentas, dinerarias o en especie, por los contribuyentes del Impuesto (en lo que nos afecta, las entidades no residentes en territorio español). Esta renta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1 a) del texto legal, será obtenida mediante establecimiento permanente situado en territorio español cuando el contribuyente disponga en éste de forma continuada o habitual de instalaciones en las que realice toda o parte de su actividad. Estos contribuyentes tributarán por la totalidad de la renta imputable al establecimiento permanente (artículo 15.1 del TRLIRNR) y entre tales rentas estarán las derivadas de las participaciones en los fondos propios de entidades siempre que cumplan los requisitos de afectación señalados en el artículo 16 TRLIRNR y en el artículo 1 del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IRNR. Por último, el artículo 18 del texto legal establece que la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto al régimen fiscal especial contenido en la Ley 49/2002, su artículo 2º.d) establece que se aplicará a las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3º de dicha Ley.

De acuerdo con lo anterior, la delegación de una fundación extranjera registrada en España será, siempre que satisfaga los requisitos para ello, contribuyente por el IRNR con establecimiento permanente pudiendo aplicar el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002. Cuando dicha delegación obtenga dividendos, se puede concluir que tales rentas se integrarán en la base imponible del establecimiento permanente en la medida que cumplan los requisitos de afectación antes citados estando, en ese caso, exceptuados de gravamen y retención.

Cuando una fundación extranjera sin delegación registrada en España que tenga la consideración, a efectos fiscales, de establecimiento permanente, obtenga rentas que deriven de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España estaremos ante un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 13.1.f) del TRLIRNR. En esta modalidad de gravamen la tributación se realiza, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.2 del TRLIRNR, de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, estableciendo el artículo 24 del texto legal que la base imponible estará constituida, con carácter general, por su importe íntegro determinado con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, habiendo sido su tipo de gravamen de acuerdo con el artículo 25 del TRLIRNR para determinados años el 18 por 100. Estas



rentas no se ven favorecidas por la exención regulada en el artículo 6.2º de la Ley 49/2002.

Por último, hay que tener presente que el artículo 4 del TRLIRNR dispone que lo establecido en ese texto se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española. Esto es, las normas que rigen la tributación de los no residentes en territorio español, y en particular la relativa a los establecimientos permanentes y a los dividendos que nos ocupan, habrá que determinarla de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio para evitar la doble Imposición suscrito entre España y el país de residencia de la fundación.

Pues bien, entre noviembre de 2013 y enero de 2014, quince Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid<sup>1</sup> (en adelante, TSJM) han considerado que la denegación de la exención a los dividendos percibidos en España por una fundación sueca sin delegación en España vulnera el derecho a la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea al no concurrir ninguna circunstancia que justifique la existencia de un trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones.

## **2. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid: Test de equivalencia**

Las Sentencias referidas resuelven la cuestión planteada por una fundación sueca de utilidad pública reconocida cuyo objeto social era la promoción y apoyo de la investigación en Humanidades y Ciencias Sociales, incluyendo Teología y Derecho, a través de la concesión de becas a grupos de investigación e investigadores individuales. Esta fundación, accionista de diversas sociedades españolas, percibió en los años 2005 a 2008 dividendos distribuidos por tales sociedades sobre los que se practicaron, en concepto de IRNR, retenciones del 15 por 100 por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.2.b) del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Suecia.

Los hechos sobre los que se pronuncia el TSJM fueron los siguientes. La AEAT denegó las solicitudes de devolución de las retenciones practicadas en concepto de IRNR, más el interés de demora desde la fecha de su ingreso en el Tesoro, efectuadas por la fundación sueca, por lo que ésta interpuso reclamaciones ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid que fueron, igualmente, denegadas. Finalmente, la entidad actora interpuso sendos recursos ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid solicitando en las demandas la anulación de las resoluciones recurridas y la devolución de la cantidad indebidamente ingresadas en concepto de IRNR por considerar improcedente la retención practicada en España sobre los dividendos pagados a una fundación residente en otro Estado miembro de la Unión Europea.

Alega la fundación en las demandas, entre otras cuestiones, que a la vista de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) para equiparar su situación a las fundaciones residentes en España no es precisa la inscripción en un registro español, puesto que para ello es necesario tener una sucursal en España y, por ende, estar establecido no pudiendo ser obligada a tener tal establecimiento en España a los efectos de equiparación con la fiscalidad de los residentes porque ello implica una restricción de la libertad de circulación de capitales.

Los razonamientos jurídicos en los que el TSJM fundamenta su conclusión son, muy resumidamente, los siguientes.

---

<sup>1</sup> Por todas, *vid.* la Sentencia 12/2004 de 8 de enero de 2014.

Comienza recordando que el Tribunal Constitucional ha reconocido la integración del Derecho comunitario en el ordenamiento español *“así como la obligación que compete a todo juez nacional de aplicarlo así como su primacía en caso de conflicto”*. Añade con base en sentencias del Tribunal Supremo y del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en este caso, la de 19 de noviembre de 2009, asunto C-314-08) que *“resulta de una jurisprudencia bien consolidada que el órgano jurisdiccional nacional encargado de aplicar, en el marco de su competencia, las disposiciones del Derecho comunitario, está obligado a garantizar la plena eficacia de estas normas dejando inaplicada en caso de necesidad, por su propia iniciativa, cualquier disposición contraria de la legislación nacional, incluso posterior, sin solicitar o esperar su previa derogación por el legislador mediante cualquier otro procedimiento constitucional”*.

Así, el TSJM rechaza que la fundación sueca tuviera obligación de inscribirse en el Registro español de Fundaciones, por interpretación coordinada de lo dispuesto en los artículos 2.d) de la Ley 49/2002 y 7.1 de la Ley 50/2002, dado que la fundación sueca no ejercía sus actividades de forma estable en España, quedando cumplida, por otra parte, la exigencia de inscripción administrativa con la efectuada en el pertinente registro del país de residencia de la fundación. Cita el TSJM, a estos efectos, el apartado 40 de la Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 2006 (asunto C-386/04, *Centro di Musicología Walter Stauffer*) que afirma que *“...cuando una fundación cuya utilidad pública ha sido reconocida en un Estado miembro cumple los requisitos establecidos a tal efecto en la legislación de otro Estado miembro y tiene como objetivo el fomento de intereses de la colectividad idénticos, cuestión que ha de ser apreciada por las autoridades nacionales de ese Estado, incluidos los órganos jurisdiccionales, las autoridades de dicho Estado miembro no pueden negar a la fundación el derecho a la igualdad de trato basándose sólo en que no está establecida en su territorio”*.

A continuación, el TSJM señala que, como proclama el apartado 32 de dicha Sentencia, las diferencias entre fundaciones residentes en distintos Estados de la Unión Europea sólo pueden *“... considerarse compatibles con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales...”* cuando *“...la diferencia de trato afecta a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como son la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario y la eficacia de los controles fiscales”*.

Por ello, para ver si las fundaciones españolas y la fundación sueca se encuentran, tal y como exige el citado apartado 32, en una situación objetivamente comparable, el TSJM examina si los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 y en los artículos 2 y 3.1 de la Ley 50/2002 son satisfechos por la fundación sueca con base en sus Estatutos y en la normativa tributaria sueca aplicable a la entidad.

Del análisis comparativo realizado, el TSJM concluye que la fundación sueca satisface todos los requisitos enumerados en los preceptos anteriores por lo que puede gozar de la exención por los dividendos obtenidos en España, lo que comporta la inaplicación del TRLIRNR y del Convenio hispano sueco, (esto último con base en la Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2006, asunto C-170/05, *Denkavit International BV*) ya que *“la denegación de la exención reclamada por la fundación actora vulnera la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea al no concurrir ninguna circunstancia que justificase la existencia de un trato desigual por razón del Estado de residencia de las fundaciones”*.

En consecuencia, el TSJM estima los recursos interpuestos por la fundación sueca reconociendo a la entidad *“la exención fiscal reclamada, con devolución de la retención*

*practicada más el interés de demora desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido”.*

Las Sentencias del TSJM no han hecho sino inaplicar la normativa española de acuerdo con el principio de no discriminación desarrollado por el TJUE en la Sentencia *Centro di Musicología Walter Stauffer*, (junto con las Sentencias *Hein Persche C-318/07* y *Missionwerk Werner Heukelbach C-25/10*) según el cual una entidad de utilidad pública europea tiene derecho al mismo régimen fiscal privilegiado que una entidad de utilidad pública nacional en la medida que se pueda probar que la primera es comparable a la segunda. Está claro que, a juicio del TSJM, la fundación sueca superó el test de equivalencia o comparabilidad exigido por el TJUE por lo que consideró que la normativa citada aplicada al caso se oponía al principio de no discriminación.

### **3. Entre la Recomendación 656 y el Estatuto de la Fundación Europea**

Como consecuencia de las Sentencias del TJUE y de los procedimientos de infracción abiertos por la Comisión Europea, varios Estados miembros han modificado su normativa para adaptarla a la doctrina del Tribunal, equiparando el tratamiento fiscal de las fundaciones y mecenazgo intraeuropeo al de fundaciones y mecenazgo nacionales. Queda por conocer si el legislador español procederá a modificar la normativa en el seno de la reforma fiscal en marcha en el momento de escribir estas líneas o se verá obligado a hacerlo en caso de que prospere el procedimiento de infracción contra España por la tributación de dividendos pagados a fundaciones europeas, cuya primera fase ya ha sido iniciada por la Comisión Europea y que trae causa en una denuncia presentada en 2010 contra diversos países.

El TJUE no es la única institución europea que se ha pronunciado en relación con la fiscalidad de las asociaciones de interés general y del mecenazgo intraeuropeo, si bien es oportuno destacar en este punto que en el caso *Centro di Musicología Walter Stauffer*, la Comisión mantuvo la conveniencia de aplicar una concepción supranacional, a nivel europeo, del “interés general” pero ni la Abogada General ni el Tribunal la compartieron. En concreto, y en opinión de la Abogada General, una concepción supranacional del interés general era «*bastante osada*» debido a «*...las incompletas competencias normativas de que dispone la Comunidad precisamente en el ámbito no económico*».

Si nos remontamos a finales del siglo pasado, veremos que el Parlamento Europeo adoptó en 1987 una Resolución sobre las asociaciones sin ánimo lucrativo en la Unión Europea, con base en la Recomendación 656 aprobada en 1972 por el Consejo de Europa sobre el régimen fiscal de las organizaciones sin finalidad lucrativa y en la Convención europea sobre el reconocimiento de la personalidad jurídica de las Organizaciones no gubernamentales internacionales de 1985. En esa Resolución, y con mucho más detalle en el informe explicativo que la acompañó en su fase de discusión, el Parlamento abogó por la armonización y la aproximación entre los incentivos fiscales aplicados a las instituciones sin fin de lucro y a sus donantes.

Diez años más tarde, en 1997, una Comunicación presentada por la Comisión de la Unión Europea en 1997 sobre el Fomento del Papel de las Asociaciones y Fundaciones en Europa subrayaba el “*creciente interés por parte de las asociaciones en desarrollar su trabajo a nivel transnacional*” así como las dificultades para emprenderlas, entre ellas, que las legislaciones internas no estaban adaptadas a sus nuevas necesidades.

En los diez años que median entre una y otra actuación comunitaria, quedó probada la dificultad de armonizar los impuestos directos en el seno de la Unión Europea y en clara

afirmación del principio de subsidiariedad como rector de la adopción de medidas en ese ámbito, la Comisión recomendó a los Estados Miembros que examinasen el régimen fiscal aplicable a las fundaciones y asociaciones para que fuera claro y sencillo, considerando que debe “*estar justificado respecto a los condicionantes específicos de este sector y a su método de organización interna, que lo diferencian de los actores económicos tradicionales*” sin ni siquiera esbozar un mínimo deseo de convergencia ni, por supuesto, de armonización.

Quince años después, en 2012, la Comisión presentó una propuesta de Reglamento para un Estatuto de la Fundación Europea que contiene un tratamiento fiscal para las rentas y donaciones percibidas por las fundaciones europeas constituidas bajo su amparo equiparable al que se dé a las rentas de fundaciones y donaciones en los distintos Estados miembros. La aprobación de este Estatuto permitiría que aquellas fundaciones de vocación paneuropea que se constituyan o se transformen en el tipo jurídico «Fundación Europea» vean gravadas sus rentas bajo el régimen fiscal incentivado para fundaciones que esté vigente en el Estado miembro de que se trate, ya sea el de residencia o el de la fuente. De igual forma, los donantes de la «Fundación Europea» recibirían los incentivos fiscales concedidos a las donaciones nacionales por el Estado miembro en el que residan lo que, sin duda, podría favorecer la financiación de proyectos paneuropeos.

En nuestra opinión, en el período de tiempo que media entre la primera y la última iniciativa citadas, Resolución 656 y propuesta de Estatuto de la Fundación Europea, respectivamente, ha sido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea quien, a través de las tres Sentencias citadas y en particular de las Sentencias *Centro di Musicología y Persche*, ha esbozado un principio de no discriminación que permite alcanzar los objetivos más ambiciosos contenidos en las iniciativas europeas: igualdad de trato fiscal en igualdad de situaciones.

Así, ha señalado claramente que el tratamiento fiscal aplicable a las rentas obtenidas por fundaciones europeas que persiguen fines de interés general y al mecenazgo intraeuropeo que reciban debe ser el mismo que el aplicable a las rentas de las fundaciones y del mecenazgo nacionales. Y para comprobar que se está ante instituciones y mecenazgo comparables, se reconoce el derecho de los Estados a exigir la justificación que consideren pertinente para comprobar la equivalencia de instituciones y de status fiscal de la institución y la donación, esto es, a la realización de un test de equivalencia que garantice que se satisfacen las condiciones de elegibilidad.

A la luz de este principio de no discriminación, algunas de las diferencias normativas presentadas en el primer apartado de estas notas han quedado superadas en el ámbito europeo. Resulta indiferente que la fundación europea obtenga rentas en España con establecimiento permanente o sin él. Sus rentas estarán exentas de tributación al amparo de la Ley 49/2002 si lo están las rentas de aquellas fundaciones españolas respecto de las que pruebe su comparabilidad o equivalencia.

## EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL: ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN A ESPAÑA DE UNA MULTA A TANTO ALZADO (SENTENCIA TJUE DE 13 DE MAYO DE 2014, ASUNTO C-184/11)

**Begoña Pérez Bernabeu**  
Profesora Titular de Universidad  
Universidad de Alicante

### 1. Consecuencias del incumplimiento de la obligación de recuperación de ayudas de Estado: el procedimiento de infracción

De una afianzada jurisprudencia comunitaria<sup>1</sup> se deriva que la recuperación de la ayuda es la lógica consecuencia de su ilegalidad y es la única manera de restaurar las condiciones de la competencia previas a su concesión. En este contexto, el artículo 14 del Reglamento 659/1999<sup>2</sup> es la clave de bóveda del sistema de recuperación de las ayudas de Estado consagrando en este ámbito el principio de autonomía procedimental e institucional, lo que se traduce en que deberá ser el Estado afectado el que tome las medidas necesarias para llevar la recuperación a efecto y por lo tanto el proceso de devolución está supeditado a la legislación nacional “siempre que permita la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión”.

En relación con las Decisiones de recuperación dictadas por la Comisión, se considera que un Estado miembro ha cumplido con lo dispuesto por dicha Decisión, cuando la ayuda haya sido totalmente devuelta dentro del plazo establecido o, en el caso de un beneficiario insolvente, cuando la empresa se liquide en condiciones de mercado.

Los casos de incumplimiento de la Decisión de recuperación de la Comisión por un Estado miembro son generadores de situaciones conflictivas, pues el incumplimiento de la decisión de recuperación de la Comisión por parte de un Estado miembro prolonga en el tiempo la distorsión de la competencia causada por la concesión de la ayuda ilegal e incompatible.

Por este motivo, el Derecho comunitario cuenta con un procedimiento de infracción y de imposición de multas y sanciones, en manos de instituciones comunitarias (Comisión y TJUE) que pretende forzar a los Estados miembros a obtener la efectiva recuperación y, por ende, la subsanación de la distorsión sufrida en las condiciones de libre competencia. Sin embargo, este procedimiento de infracción es muy lento y resulta muy dilatado en el tiempo y, en ocasiones, está motivado por razones de oportunidad política, no olvidemos que es la Comisión quien toma la iniciativa en este procedimiento.

---

<sup>1</sup> Sentencias del TJCE de 12 de julio de 1973, *Comisión contra República Federal de Alemania* (Kohlegesetz), apartado 13; de 23 de junio de 2003, *Comisión contra España*, apartado 44 y Sentencia del TPI de 28 de noviembre de 2008, *Hotel Cipriani y otros contra Comisión*, Asuntos acumulados T-270/00 y T-277/00, apartado 387, entre otras.

<sup>2</sup> Reglamento (CE) nº 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, DO L 83, de 27 de marzo de 1999, págs.1 ss.

Cuando un Estado miembro haya incumplido una decisión de recuperación (sin haber podido demostrar la existencia de una imposibilidad absoluta de recuperación), la Comisión podrá exigir al Estado miembro su cumplimiento, tal y como establece el artículo 23 del Reglamento 659/1999 que prevé que cuando un Estado miembro no cumpla con lo dispuesto en una decisión negativa o condicional y, especialmente, en los casos en que no se atienda el requerimiento de recuperar las ayudas ilegales, la Comisión podrá incoar un procedimiento de infracción por el incumplimiento del Estado miembro de la decisión de recuperación, procedimiento este que consta de dos fases. Además, cabe recordar que en este procedimiento, el centro de imputación del recurso por infracción es única y exclusivamente el Estado miembro en cuestión, resultando indiferente para el TJUE el reparto competencial interno entre el Estado miembro y sus entes regionales o locales.

Así pues, cuando el Estado miembro no ejecute la decisión de recuperación dentro del plazo prescrito y cuando no pueda demostrar su imposibilidad absoluta, la Comisión o un Estado miembro interesado podrán recurrir directamente al TJUE, de conformidad con lo previsto en el párrafo 2 del artículo 108 TFUE. Esta primera fase es declarativa, esto es, acabará con una sentencia del TJUE declarativa del incumplimiento del Estado miembro, por lo que, si el Estado persiste en su incumplimiento, la Comisión, sobre la base del párrafo 2 del artículo 260 TFUE, está facultada para iniciar otro procedimiento judicial (que constituye la segunda fase del procedimiento por incumplimiento) que finalice con la imposición de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva al Estado miembro incumplidor.

Así pues, cabe afirmar que esta segunda fase es de carácter ejecutivo y pretende forzar a las autoridades nacionales a recuperar las ayudas ilegales e incompatibles pues la Comisión solicita la imposición de multas coercitivas o multas diarias (o sanción pecuniaria, como la viene a denominar la Comisión) y multas a tanto alzado (o, siguiendo la terminología de la Comisión, importe global).

La naturaleza de estas dos sanciones es distinta, pues, como ha venido a aclarar el propio TJCE al afirmar que la multa coercitiva tiene “carácter esencialmente represivo con respecto al incumplimiento existente y solo se impone en la medida en que perdure la inejecución de la sentencia en la que inicialmente se declaró dicho incumplimiento”; por el contrario, “la imposición del pago de una suma a tanto alzado descansa más bien en la apreciación de las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones del Estado miembro afectado en los intereses públicos y privados, en especial cuando el incumplimiento se ha mantenido largo tiempo después de la sentencia que inicialmente lo declaró”<sup>3</sup>.

## **2. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de mayo de 2014, imponiendo a España una multa a tanto alzado de 30 millones de euros**

El pasado 13 de mayo de 2014, la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la UE, dictó sentencia reiterando el incumplimiento de nuestro país de la obligación de adoptar todas las medidas necesarias para la recuperación<sup>4</sup> de unas ayudas fiscales de Estado ilegales y condenando a España al pago de una suma a tanto alzado de 30 millones de euros.

---

<sup>3</sup> Sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2008, *Comisión contra Francia*, Asunto C-121/07, apartados 56 y 58.

<sup>4</sup> Obligación de recuperación impuesta por la Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 14 de diciembre de 2006, *Comisión contra España*, Asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03.

Los hechos que motivan este pronunciamiento traen causa de la concesión de unos beneficios fiscales consistentes en la aplicación de un crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones aplicadas y una reducción de la base imponible, aplicada en los Territorios Históricos de Álava<sup>5</sup>, Vizcaya<sup>6</sup> y Guipúzcoa<sup>7</sup> en los años noventa y que la Comisión declaró Ayudas ilegales<sup>8</sup> ordenando su recuperación.

España recurrió<sup>9</sup> estas Decisiones ante el Tribunal de Justicia sin éxito<sup>10</sup>, subsistiendo, por tanto, la obligación de recuperación de dichas ayudas; no obstante, a juicio de la

---

<sup>5</sup> Crédito fiscal del 45 por 100 aprobado por la Norma Foral nº 22/1994, de 20 de diciembre de 1994, la disposición adicional quinta de la Norma Foral nº 33/1995, de 20 de diciembre de 1995, la disposición adicional sexta de la Norma Foral nº 31/1996, de 18 de diciembre de 1996, modificadas en virtud del apartado 2.11 de la disposición derogatoria de la Norma Foral nº 24/1996, de 5 de julio de 1996, sobre el impuesto de sociedades, la disposición adicional undécima de la Norma Foral nº 33/1997, de 19 de diciembre de 1997 y la disposición adicional séptima de la Norma Foral nº 36/1998, de 17 de diciembre de 1998 y reducción de la base imponible aprobada por el artículo 26 de la Norma Foral 24/1996 de 5 de julio.

<sup>6</sup> Crédito fiscal del 45 por 100 aprobado por la disposición adicional cuarta de la Norma Foral nº 7/1996 de 26 de diciembre de 1996, prorrogada sin limitación en el tiempo por la disposición segunda de la Norma Foral nº 4/1998 de 2 de abril de 1998 y reducción de la base imponible aprobada por el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio.

<sup>7</sup> Crédito fiscal del 45 por 100 aprobado por la disposición adicional décima de la Norma Foral nº 7/1997 de 22 de diciembre de 1997 y reducción de la base imponible aprobada por artículo 26 de la Norma Foral 7/1996 de 4 de julio de 1996

<sup>8</sup> Decisiones de la Comisión 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones (DO 2002, L 296, p.1); 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación de Álava (DO 2002, L 314, p. 1); 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Vizcaya en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones (DO 2003, L 17, p. 1); 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España en favor de algunas empresas de reciente creación en Vizcaya (DO 2002, L 279, p.35); 2002/894/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Guipúzcoa en forma de crédito fiscal del 45 por 100 de las inversiones (DO 2002, L 314, p. 26), y 2002/540/CE, de 11 de julio de 2001, relativa al régimen de ayudas estatales aplicado por España a algunas empresas de reciente creación en Guipúzcoa (DO 2002, L 174, p. 31)

<sup>9</sup> El 25 de septiembre de 2001, la Diputación Foral de Álava y el Gobierno vasco interpusieron conjuntamente contra la Comisión un recurso de anulación de la Decisión 2002/820 (asunto T-227/01) y un recurso de anulación de la Decisión 2002/892 (asunto T-230/01). Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 22 de octubre de 2001, la Confederación Empresarial Vasca (en lo sucesivo, «Confebask») interpuso igualmente contra la Comisión dos recursos de anulación de dichas Decisiones (asuntos T-265/01 y T-267/01, respectivamente).

Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 25 de septiembre de 2001, la Diputación Foral de Álava y el Gobierno vasco interpusieron conjuntamente contra la Comisión un recurso de anulación de la Decisión 2003/27 (asunto T-228/01) y un recurso de anulación de la Decisión 2002/806 (asunto T-231/01). Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 22 de octubre de 2001, Confebask interpuso igualmente contra la Comisión dos recursos de anulación de dichas Decisiones (asuntos T-266/01 y T-268/01, respectivamente).

Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 25 de septiembre de 2001, la Diputación Foral de Guipúzcoa y el Gobierno vasco interpusieron conjuntamente contra la Comisión un recurso de anulación de la Decisión 2002/894 (asunto T-229/01) y un recurso de anulación de la Decisión 2002/540 (asunto T-232/01). Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal

Comisión, España no procedió a recuperar de manera satisfactoria las ayudas controvertidas. Por este motivo, el 19 de noviembre de 2003 la Comisión interpuso seis recursos por incumplimiento contra España al objeto de obtener del Tribunal la declaración de incumplimiento de las obligaciones de recuperación de las ayudas fiscales ilegales. Finalmente en el año 2006 el Tribunal de Justicia<sup>11</sup> declaró la existencia de dicho incumplimiento.

El 18 de abril de 2011, la Comisión interpuso ante el Tribunal un recurso por incumplimiento solicitando la imposición a España de sanciones pecuniarias (tanto multas coercitivas, como sanciones a tanto alzado) por la ausencia de recuperación de las ayudas fiscales controvertidas. Sin embargo, el 30 de octubre de 2013, la Comisión consideró que España había cumplido con las obligaciones de recuperación (las tareas de recuperación se intensificaron por parte de España una vez recaída en el año 2006 la Sentencia<sup>12</sup> declarando el incumplimiento) y estimó que ya no resultaba necesario imponer a nuestro país el pago de una multa coercitiva, aunque mantiene su pretensión de imposición de una multa a tanto alzado.

Es la Sentencia de la Sala Grande del Tribunal de Justicia recaída el 13 de mayo de 2014, cuyo estudio nos ocupa, la que impone a España una multa a tanto alzado de 30 millones de euros. Los argumentos del Tribunal para la imposición de esta multa son varios.

En primer lugar, la duración del incumplimiento, el cual se prolongó en el tiempo durante más de cinco años con posterioridad a la sentencia recaída en el 2006 declarando el incumplimiento<sup>13</sup>, lo que contraviene el mandato contenido en el apartado 3 del artículo 14 del Reglamento 659/1999, el cual establece que *“la recuperación se efectuará (...) con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión (...)”*.

Aclara el Tribunal que, en caso de existencia de dificultades relacionadas con la recuperación de las ayudas (argumento esgrimido por España para justificar esta dilación en la recuperación de las ayudas<sup>14</sup>), si “un Estado miembro que, al ejecutar una

---

de Primera Instancia el 22 de octubre de 2001, Confebask interpuso igualmente contra la Comisión dos recursos de anulación de dichas Decisiones (asuntos T-270/01 y T-269/01, respectivamente).

Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 22 de febrero de 2006 se acordó la acumulación de los seis asuntos a efectos del procedimiento oral y de la sentencia, con arreglo al artículo 43 del Reglamento de Procedimiento.

<sup>10</sup> Al respecto, véase comentario a la Sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011, Asuntos Acumulados C-465/09 a C-470/09, *Territorios Históricos* de Pérez Bernabeu, B.: “El incumplimiento de España de la obligación de recuperación de ayudas de Estado, la reciente sentencia del TJUE de 9 de junio de 2011, Asuntos Acumulados C-465/09 a C-470/09”, *Boletín de actualidad de Crónica Tributaria*, nº 9, 2011, págs. 37-42.

<sup>11</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 14 de diciembre de 2006, *Comisión contra España*, Asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03 declaró la existencia de dicho incumplimiento.

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 14 de diciembre de 2006, *Comisión contra España*, Asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03, antes citada.

<sup>13</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 14 de diciembre de 2006, *Comisión contra España*, Asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03, ya citada.

<sup>14</sup> España argumenta que “el retraso en la recuperación de determinadas cantidades no responde a una falta de cumplimiento de la Sentencia *Comisión/España*, EU: C: 2006:777, sino a una discrepancia sobre



decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado se encuentra con dificultades imprevistas o imprevisibles o tome conciencia de consecuencias que la Comisión no había contemplado, debe someter tales problemas a la consideración de esta última institución, proponiendo las modificaciones apropiadas de la decisión de que se trate”<sup>15</sup>.

En segundo lugar, el Tribunal considera la gravedad de la infracción, puesto que la concesión de ayudas de Estado ilegales contraviene el establecimiento de un mercado común, una de las misiones esenciales de la Unión y solo la recuperación de la ayuda ilegalmente concedida consigue la restauración de la situación anterior.

A mayor abundamiento, las ayudas ilegales concedidas por España en este caso, y que, según la Comisión benefició a más de 100 empresas y ascendió a un total de 654.070.270,98 euros<sup>16</sup> “resultan particularmente perjudiciales para la competencia debido a lo elevado de su cuantía, así como al gran número de beneficiarios de las mismas, con independencia del sector económico en el que éstos ejercen sus actividades”<sup>17</sup>.

En tercer lugar, destaca el Tribunal que España ha sido ya objeto de varias sentencias que declararan un incumplimiento por no haber recuperado de una manera inmediata y efectiva ayudas declaradas ilegales e incompatibles con el mercado interior. En opinión del Tribunal, esta “repetición de comportamientos ilícitos de un Estado miembro, en un sector específico de la acción de la Unión, puede constituir un indicador de que para prevenir efectivamente la repetición en el futuro de infracciones análogas del Derecho de la Unión es preciso adoptar una medida disuasoria, como la condena al pago de una suma a tanto alzado”<sup>18</sup>.

Por todo ello, impone el Tribunal una multa a tanto alzado de 30 millones de euros, cuantía, sensiblemente inferior a la solicitada por la Comisión que ascendía a 64.543.500 euros, cuantía resultante de aplicar los criterios de cálculo contenidos en la Comunicación de la Comisión de 20 de julio de 2010, “Aplicación del artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea-Actualización de datos utilizados para calcular las sumas a tanto alzado y las multas coercitivas que la Comisión propone al Tribunal de Justicia en los procedimientos de Infracción”<sup>19</sup>.

El Tribunal se aparta del criterio de la Comisión, porque, como él mismo afirma, “las propuestas de la Comisión no pueden vincular al Tribunal de Justicia y sólo constituyen una referencia útil. Del mismo modo, directrices como las contenidas en las Comunicaciones de aquella institución no vinculan al Tribunal de Justicia, pero

---

los criterios aplicables en el procedimiento de recuperación de las ayudas, cuya perpetuación en el tiempo es, en parte, responsabilidad de la Comisión”, Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de mayo de 2014, *Comisión contra España*, Asunto C-184/11, apartado 52.

<sup>15</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de mayo de 2014, *Comisión contra España*, Asunto C-184/11, apartado 66.

<sup>16</sup> Datos ofrecidos por la Comisión (alegaciones de las partes) en la Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de mayo de 2014, *Comisión contra España*, Asunto C-184/11, apartado 50.

<sup>17</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de mayo de 2014, *Comisión contra España*, Asunto C-184/11, apartado 73.

<sup>18</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de mayo de 2014, *Comisión contra España*, Asunto C-184/11, apartado 78.

<sup>19</sup> SEC(2010)923/3

contribuyen a garantizar la transparencia, la previsibilidad y la seguridad jurídica de la actuación de de la Comisión”<sup>20</sup>.

### **3. Conclusiones**

Resulta palmario que la recuperación de las ayudas se erige en ariete de la política comunitaria de ayudas de Estado, configurándose como instrumento fundamental de control en la política de ayudas de Estado, no obstante, el principio de autonomía nacional procedimental e institucional, que conduce a un alto grado de descentralización en el procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado, unido al hecho de que son los propios Estados miembros quienes incumplieron la normativa comunitaria con la concesión de las ayudas consideradas ayudas de Estado ilegales e incompatibles, los encargados de llevar a cabo la recuperación de la ayuda con el fin de restablecer la situación anterior a la concesión de la ayuda, siembra dudas sobre la eficacia del sistema.

La recuperación de ayudas ilegales e incompatibles es una cuestión que afecta de manera especial a España, ya que es el país de la Unión Europea con más casos de ayudas públicas ilegales a empresas pendientes de recuperar, pues quedan pendientes de ejecutar 15 decisiones de la Comisión, lo que representa el 28 por ciento del total de la Unión Europea<sup>21</sup>.

Esta circunstancia se ve agravada no solo por el hecho de que la recuperación de las ayudas de Estado encuentra en nuestro país un buen número de escollos legales de carácter tanto procesal como sustantivo y encuentra trabas en todos los niveles administrativos que deben intervenir, sino también por el complejo reparto competencial constitucional existente que, frente a la única responsabilidad subjetiva del Estado frente a las instancias comunitarias, en el ámbito interno, en no pocas ocasiones, la recuperación es competencia de CCAA, como el caso que nos ocupa.

Para solventar algunos de los problemas suscitados por el reparto competencial interno y la imposición a España de sanciones derivadas del Derecho comunitario, se aprobó un importante texto normativo, (al que previsiblemente se recurrirá en el caso que venimos comentando relativo a la imposición de una multa a tanto alzado de 30 millones de euros), nos referimos al Real Decreto 515/2013<sup>22</sup>, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea<sup>23</sup>. Este texto legal desarrolla, por primera vez en nuestro ordenamiento, un procedimiento general de determinación y repercusión de las responsabilidades derivadas de los incumplimientos del Derecho de la Unión Europea, que carece de naturaleza sancionadora, pues se limita a derivar responsabilidades, estableciendo el ámbito subjetivo y objetivo de aplicación, así como los criterios y procedimientos a seguir para determinar y repercutir las responsabilidades.

---

<sup>20</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de mayo de 2014, *Comisión contra España*, Asunto C-184/11, apartado 61.

<sup>21</sup> Comisión Europea, 18 de febrero de 2011.

<sup>22</sup> Aprobado en ejercicio de la habilitación normativa prevista en el apartado tercero de esta Disposición Adicional Segunda de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

<sup>23</sup> *BOE* de 6 de julio de 2013.

## ¿UN IMPUESTO SOBRE VIVIENDAS DESOCUPADAS EN CATALUÑA?\*

**Lilo Piña Garrido**  
Instituto de Estudios Fiscales

### SUMARIO

1. LOS ANUNCIOS SOBRE LA CREACIÓN DE UN IMPUESTO SOBRE VIVIENDAS DESOCUPADAS EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA. 2. LA SITUACIÓN DEL MERCADO INMOBILIARIO EN LA ESPAÑA EN CRISIS: ¿EXISTEN MUCHAS VIVIENDAS VACÍAS EN NUESTRO PAÍS? ¿ES NECESARIO FOMENTAR EL ALQUILER DE LAS MISMAS? ¿SON LOS IMPUESTOS EL MECANISMO IDEAL PARA ELLO?. 3. ANÁLISIS JURÍDICO DE LA FIGURA PROPUESTA EN CATALUÑA. 4. CONCLUSIONES.

### 1. Los anuncios sobre la creación de un impuesto sobre viviendas desocupadas en la Comunidad Autónoma de Cataluña

Ya a lo largo del año pasado aparecieron en prensa noticias que comentaban los intentos de Esquerra Republicana de Catalunya para convencer a Convergència i Unió, sus socios en el gobierno de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de la conveniencia de establecer un impuesto sobre las viviendas vacías<sup>1</sup>. En el mes de marzo de 2014, el gobierno de Cataluña dio los primeros pasos para implantar ese impuesto, presentando unas líneas básicas de la nueva figura. En mayo se hizo público el anteproyecto de ley que se quería presentar como proyecto en las Cortes catalanas en verano, en julio y se acaba de hacer así. La idea es que la ley pueda ser aprobada a lo largo de este año y entrar en vigor el próximo. Conocemos la presentación que realizó ante la prensa – apoyándose en una memoria preliminar elaborada por su Departamento y un estudio realizado por la Agència de l’Habitatge de Catalunya- el Consejero de Territorialidad y Sostenibilidad, tras recibir el visto bueno del Consejo de Gobierno el 4 de marzo pasado<sup>2</sup>, el anteproyecto de ley que se sometió al trámite de información pública en mayo, y el proyecto de ley que acaba de ser presentado en el Parlament de Catalunya<sup>3</sup>. Y con esa información<sup>4</sup>, que ya ha suscitado reacciones en contra por parte de los sectores afectados<sup>5</sup>, es con la que realizamos este comentario.

---

\* Fecha de finalización: julio-2014. Este trabajo ha sido realizado en el marco del proyecto de investigación coordinado por M<sup>a</sup> L. ESTEVE, “Reordenación y financiación de las competencias locales en un contexto de crisis económica” (DER2012-39216-C02-02), financiado por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica del Ministerio de Economía y Competitividad.

<sup>1</sup> “La Generalitat cobrará una tasa a bancos e inmobiliarias con pisos vacíos”, *El País*, 22-abril-2013; “Cataluña gravará los pisos de bancos y promotores cuando estén vacíos más de dos años”, *La Vanguardia*, 24-abril-2013; “Mas pacta con ERC un presupuesto con más privatizaciones y nuevas tasas”, *El País*, 5-noviembre-2013.

<sup>2</sup> Vid. [http://www.govern.cat/pres\\_gov/AppJava/govern/govern/consell-executiu/acords-govern/acordgovern-4361.html?mode=static](http://www.govern.cat/pres_gov/AppJava/govern/govern/consell-executiu/acords-govern/acordgovern-4361.html?mode=static)

<sup>3</sup> Vid. el Butlletí Oficial del Parlament de Catalunya de 28-julio-2014.

<sup>4</sup> “Cataluña cobrará un impuesto a los bancos por los pisos vacíos”, *Europa Press*, 5-enero-2014; “Cataluña quiere cobrar 26 millones de euros a los bancos por tener pisos vacíos”, *Público*, 4-marzo-2014; “El Govern prevé recaudar hasta 25 millones con la tasa a pisos vacíos”, *El Periódico de*

¿Por qué se quiere crear este impuesto? ¿qué objetivos se persiguen?

Según el gobierno de Cataluña, se ha comprobado la existencia en aquella Comunidad de una gran cantidad de viviendas desocupadas en lugares con una demanda alta de alojamientos a precios asequibles<sup>6</sup>, concretamente en 70 municipios de los que sólo sabemos –por la prensa- que se concentran en la zona de Barcelona, puntos concretos de Girona, Tarragona y, en menor medida, Lleida<sup>7</sup> –tendremos que esperar a que se apruebe el Plan Territorial Sectorial de la Vivienda para tener más información-.

Es necesario –siempre según el gobierno catalán- crear un mecanismo que favorezca la salida al mercado de alquiler –no al de compra-venta- de estas viviendas, a un precio razonable. Y con este fin se crea el impuesto que comentamos, un impuesto, por tanto, con fin extrafiscal, no recaudatorio, cuya recaudación de hecho quedará afectada al desarrollo de las políticas sobre la vivienda que se aprueben en el Plan para el derecho a una vivienda –parte de la misma será cedida a los ayuntamientos donde se exija el impuesto para que lo destinen también a la implantación de las políticas de vivienda que se prevean en el Plan que acabamos de citar<sup>8</sup>.

Es indudable que la Comunidad Autónoma puede crear un impuesto de este tipo pues ostenta las competencias tributarias y en materia de vivienda necesarias para ello. No sólo la Constitución<sup>9</sup> y el Estatuto de Autonomía<sup>10</sup> le permiten este tipo de actuaciones, sino que están previstas expresamente en el art. 42 de la Ley 18/2007, de 28-diciembre, del derecho a la vivienda de Cataluña.

En efecto, en la Ley 18/2007 se habla –en la exposición de motivos- de cómo la vivienda se ha convertido desde hace unos años en una de las mayores preocupaciones de los ciudadanos catalanes –que ven “cómo desde hace años los precios de este bien de primera necesidad han aumentado muy por encima de su salario, lo que obliga a las familias... a endeudarse hasta límites que ponen en peligro su capacidad de consumo,

---

*Catalunya*, 4-marzo-2014; “La Generalitat fija una tasa sobre 15.000 viviendas vacías de la banca”, *El País*, 4-marzo-2014; “Cataluña crea un impuesto para 15.000 pisos en manos de la banca”, *El Economista*, 5-marzo-2014; “Cataluña prevé ingresar 26 millones al año con un impuesto a 15.000 casas del stock sin vender de la banca”, *Cinco Días*, 5-marzo-2014; “La Generalitat cobrará a los bancos entre 500 y 1.650 euros por cada piso vacío”, *Público*, 2-mayo-2014.

<sup>5</sup> “La banca se rebela contra el impuesto catalán”, *Diario Financiero*, 4-marzo-2014.

<sup>6</sup> En su presentación tras la reunión del Consejo de Gobierno del 4 de marzo, el Consejero de Territorialidad afirma que existen en Cataluña unos 80.000 pisos, sólo de nueva construcción, que no pueden venderse por falta de compradores con recursos.

<sup>7</sup> “Catalunya quiere cobrar...”, *Público*, 4-marzo-2014.

<sup>8</sup> *Vid.* exposición de motivos y art. 1 y 3 del proyecto de ley del impuesto sobre viviendas desocupadas.

<sup>9</sup> Recordemos que, según el art. 47 de la Constitución, “(t)odos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación...”.

<sup>10</sup> En el artículo 137 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, aprobado por la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, se regula la competencia de la Comunidad en materia de vivienda, atribuyéndole la competencia exclusiva –lo permite el art. 148.1.3º de la Constitución- y explicando que esta, incluye, entre otras cosas, (a) La planificación, la ordenación, la gestión, la inspección y el control de la vivienda de acuerdo con las necesidades sociales y de equilibrio territorial y (b) El establecimiento de prioridades y objetivos de la actividad de fomento de las Administraciones públicas de Cataluña en materia de vivienda y la adopción de las medidas necesarias a su alcance, tanto en relación al sector público como al privado.

con plazos de amortización de los préstamos cada vez más largos y sujetos a los riesgos e incertidumbres ante cambios futuros, ya sean laborales, familiares o de tipos de interés” y cómo “1)ª oferta de viviendas en alquiler es manifiestamente insuficiente o no es competitiva, dado que las rentas son elevadas en comparación con las cuotas hipotecarias a largo plazo”, todo lo cual hace que cada vez más personas sufran “situaciones de exclusión del derecho a la vivienda”. El legislador –se dice- no puede quedarse impasible ante esta situación y debe intervenir –“El sector público supera así el papel de espectador pasivo del mercado inmobiliario y se compromete a adoptar medidas orientadas a la existencia de viviendas asequibles suficientes y adecuadas para la población”-.

Se menciona, como legitimadora de esta intervención, la función social de la propiedad privada –art. 33.2 CE, que no se cita, pero que nosotros recordamos-. Y así, se anuncia, “1)ª Ley establece... supuestos en los que hay que considerar incompleta la función social de la propiedad, que requieren una reacción pública para resolver las situaciones irregulares que se producen, cuya gravedad se muestra en términos de afectación de derechos fundamentales y del contexto social y urbano”.

Y efectivamente esta ley, que presenta -ya en su articulado- como una de sus finalidades el “h)acer efectivo el derecho a una vivienda digna y adecuada, establecido por la Constitución y el Estatuto” –art. 2.a-, establece que se considera incumplida la función social de la vivienda cuando esta está desocupada “de forma permanente e injustificada” –art. 5.2.b y 41.1.a- y para poner fin a esta situación se admite que las administraciones puedan, entre otras medidas, acudir a las de carácter fiscal para incentivar la ocupación –art. 5.3 y 42.5-.

Una vivienda –“edificación fija destinada a que residan en ella personas físicas o utilizada con este fin, incluidos los espacios y servicios comunes del inmueble en el está situada y los anexos que están vinculados al mismo, si acredita el cumplimiento de las condiciones de habitabilidad que fija la presente Ley y la normativa que la desarrolle y cumple la función social de aportar a las personas que residen en ella el espacio, las instalaciones y los medios materiales necesarios para satisfacer sus necesidades personales ordinarias de habitación”, art. 3.a- se considera que está vacía si “queda desocupada permanentemente, sin causa justificada, por un plazo de más de dos años. A tal efecto, son causas justificadas el traslado por razones laborales, el cambio de domicilio por una situación de dependencia, el abandono de la vivienda en una zona rural en proceso de pérdida de población y el hecho de que la propiedad de la vivienda sea objeto de un litigio judicial pendiente de resolución” –art. 3.d-.

Para poder detectar estas situaciones la Administración debe realizar unas labores de inspección y comprobación que se regulan en el art. 41 de la ley –exámenes del inmueble, declaraciones del titular, estudio de anuncios publicitarios, control del consumo de agua, gas y electricidad, etc-. Y una vez constatada la desocupación de una vivienda, para ponerle fin se pueden aplicar distintas políticas; incluso se preveía en la versión original de la ley la expropiación temporal del usufructo de la vivienda y su alquiler forzoso –apdos 6 y 7 del art. 42-, pero estas medidas se suprimieron con la reforma que CIU llevó a cabo de esta ley cuando ganó las elecciones al tripartito, mediante la Ley 9/2011, de 29-diciembre, de promoción de la actividad económica –art. 161-, también conocida como Ley Omnibus<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Vid los comentarios en prensa sobre la evolución de la postura de CIU, debido a las presiones de sus socios de ERC, en este campo, en “Cataluña cobrará una tasa...”, *El País*, 22-abril-2013.

La preocupación del legislador catalán por poner coto a la proliferación de viviendas vacías se observa incluso en la DA 4ª de la Ley 18/2007, en la que se afirma que “e)l Gobierno de la Generalidad debe impulsar las actuaciones necesarias para que el Gobierno del Estado apruebe el reglamento que permita hacer efectiva la disposición de la Ley del Estado 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, en lo que concierne al establecimiento por parte de los ayuntamientos de un posible recargo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sobre las viviendas vacías o permanentemente desocupadas en los municipios respectivos<sup>12</sup>”.

En efecto, el Estado nunca ha aprobado ese reglamento y esto ha creado algunas dificultades a los municipios españoles que sí querían establecer el recargo<sup>13</sup>. Esto fue recordado por el gobierno de la Generalitat en su presentación del nuevo impuesto sobre viviendas vacías en marzo, aunque utilizar esta inactividad para intentar justificar su propia iniciativa dio pie a que se identificase inmediatamente la nueva figura con el

---

<sup>12</sup> Y el texto añadía: “También pueden efectuarse bonificaciones a los propietarios de viviendas vacías que las pongan a disposición del mercado de alquiler”.

<sup>13</sup> La Ley de Haciendas Locales –art. 72.4 del RDLeg 2/2004, de 5-marzo- otorga a los municipios la facultad de aplicar un recargo del 50 por 100 a las viviendas no utilizadas. Al regular el tipo de gravamen del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se indica:

“Tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, *por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente*, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare” –la cursiva es nuestra-.

Como puede observarse, aunque formalmente se presente como un recargo, estamos ante una nueva figura impositiva. En efecto, un recargo no es más que un tipo adicional que se suma al tipo de gravamen de un impuesto, de cuya estructura no se altera ningún elemento más. No es esto lo que aquí sucede. El devengo se sitúa al final del período impositivo, el 31 de diciembre, no al comienzo como sucede en el IBI –*confr.* art. 75.1 TR LHL-. Esto ya altera completamente la estructura del tributo y convierte este “recargo” es un impuesto nuevo, diferente, complementario del IBI, con el que comparte parcialmente regulación –hecho imponible, sujeto pasivo, cuota, etc, elementos todos ellos matizados por el hecho de que no todos los sujetos, ni todos los supuestos de hecho gravados por el IBI pueden ser afectados también por el recargo, y la cuantía de este es diferente lógicamente a la cuantía o cuota del IBI-.

Como es sabido, el gran problema que plantea la aplicación de esta figura es que la ley no explica en qué casos se considera que una vivienda está desocupada permanentemente y remite a las condiciones que se determinarán en un futuro reglamento. El Estado no ha aprobado nunca este reglamento, pero algunos ayuntamientos sí lo han hecho, esto es, han promulgado ordenanzas fiscales –que tienen rango y valor de reglamento- desarrollando los extremos que la ley no acaba de definir.

Esto no ha sido aceptado por toda la doctrina como algo válido, pues algunos autores entienden que el reglamento a que se remite la ley debe ser necesariamente un reglamento del Estado. Es evidente que el riesgo que se corre con la regulación propia de los ayuntamientos es la dispersión, esto es, que las características que determinen la consideración como vivienda desocupada de un inmueble dependan del lugar donde radique y que estas sean muy diferentes entre sí. Es claro, pues, que sería preferible una regulación única del Estado que garantizase la uniformidad. Pero a falta de esta a nosotros no nos parece mal la solución por la que han optado los ayuntamientos, con capacidad tributaria y normativa suficiente para desarrollar la ley y que son los titulares de la recaudación que debe o puede obtenerse con esta figura.

Sobre este recargo *vid.* P. Álvarez Barbeito, “Reflexiones sobre la fiscalidad de la vivienda vacía en España”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 12, 2008, p. 9 y ss; y A. García Martínez y D. J. Jimenez-Valladolid, “La fiscalidad especial sobre la vivienda vacía en España y en otros países de la Unión Europea”, *Revista Contabilidad y Tributación CEF*, nº 73, 2007, p. 59 y ss.

recargo sobre el IBI y se acusase a la Comunidad Autónoma de pretender infringir lo dispuesto en el art. 6.3 LOFCA<sup>14</sup>, que –se aseguraba- impide a una CA gravar el mismo hecho imponible ya gravado por un tributo local<sup>15</sup>. El anteproyecto y el proyecto de ley ahora presentado han querido resolver este problema -a nuestro juicio inexistente, pues los hechos imponibles del “recargo” del IBI y del impuesto autonómico que ahora comentamos no son iguales, ni mucho menos-, al incluir una Disposición Adicional Primera en la que se ordena que, en caso de que el Estado apruebe el reglamento a que se refiere el art. 72.4 LHL y se active, de este modo, el recargo en el IBI sobre viviendas desocupadas, la Comunidad Autónoma establecerá anualmente las medidas de compensación o coordinación necesarias respecto a aquellos municipios que lo aprueben y apliquen efectivamente –teniendo en cuenta, al exigir el impuesto autonómico, el importe del recargo en el IBI local soportado por las viviendas-.

Antes de examinar técnicamente el nuevo tributo que se quiere crear realizaremos algunas reflexiones sobre el fin extrafiscal de este tributo y sus posibilidades de conseguir lo que pretende.

## **2. La situación del mercado inmobiliario en la España en crisis: ¿existen muchas viviendas vacías en nuestro país? ¿es necesario fomentar el alquiler de las mismas? ¿son los impuestos el mecanismo ideal para ello?**

De acuerdo con el Consejero de Territorialidad se gravarán unas 15.000 viviendas vacías en los 70 municipios con más demanda de alojamiento en Cataluña. En la prensa se indica que en la Comunidad hay unas 40.000 vacías, de las cuales 15.000 pertenecen a entidades financieras y sólo estas serán objeto de gravamen -como veremos más adelante-<sup>16</sup>.

Según algunas informaciones<sup>17</sup> que comentan los datos proporcionados por el INE para 2011, en la Comunidad Autónoma de Madrid hay un 15 por 100 de viviendas vacías –de un total de 2,9 millones de unidades-; el resto están en venta o en alquiler. Son, por tanto, unas 263.279, 46.000 construidas durante la década prodigiosa del boom inmobiliario. El INE explica que no son más porque desde 2001 –fecha en la que se contabilizaron 179.052 más- han surgido casi 600.000 nuevos hogares, el 57 por 100 de los cuales están formados por personas de nacionalidad no española. En algunas localidades –Arroyomolinos o Navacarnero- casi un tercio de las viviendas están

---

<sup>14</sup> Recuérdese que el art. 6.Tres LOFCA (tras la redacción dada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre) indica que:” Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”.

<sup>15</sup> “La banca se rebela...”, *Diario Financiero*, 4-marzo-2014.

<sup>16</sup> “Catalunya quiere cobrar...”, *Público*, 4-marzo-2014. También se dice –sin citar la fuente- que en toda España hay 3,4 millones de viviendas vacías.

En otras informaciones, sin embargo, se habla de que hay unas 40.000 viviendas vacías pertenecientes a la banca y a la SAREB –la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria, nuestro conocido “banco malo”-, aunque sólo se gravarán las 15.000 que radican en los 70 municipios de mayor demanda –*vid* “La Generalitat fija una tasa...”, *El País*, 4-marzo-2014 y “Cataluña prevé ingresar...”, *Cinco Días*, 5-marzo-2014-.

<sup>17</sup> “La paradoja de la vivienda vacía”, *El País*, 25-abril-2013. En “La Generalitat cobrará...”, *Público*, 2-mayo-2014 se habla de que ahora la Comunidad prevé gravar entre 10.700 y 21.700 viviendas.

desocupadas; en otras, el porcentaje es mucho menor, aunque se incrementará a medida que la población extranjera salga del país, de vuelta a sus lugares de origen.

Algunos autores –como Julio López- piensan que esas cifras están subestimando el número real de viviendas no utilizadas<sup>18</sup>. Otros –como Antón Costas<sup>19</sup>- defienden lo contrario –“la existencia de un gran número de viviendas vacías tiene más de leyenda urbana que de realidad. Los datos que se manejan no son creíbles” y se refiere a cifras que hablan de 5 millones de viviendas en España o 100.000, esto es, el 14 por 100 de las existentes en Barcelona-, pues el concepto mismo de “vivienda vacía” es confuso y normalmente se incluyen en él viviendas secundarias, segundas residencias, viviendas sin condiciones de habitabilidad, en rehabilitación, que han cambiado de usos, habitadas en realidad aunque oficialmente vacías, o en proceso de sustitución de inquilinos o propietarios. Sólo una pequeña parte de las viviendas se mantienen vacías por motivos especulativos y normalmente –decía en 2007- no suelen mantenerlas así mucho tiempo, pues lo que quieren es venderlas cuanto antes para obtener la plusvalía que esperan y, si no pueden vender, alquilan. Hay otras personas que invierten en viviendas y no las ocupan, pero no por interés especulativo, sino como forma de ahorro a largo plazo frente a contingencias futuras de vejez o dependencia, forma de ahorro que no hay razón alguna para penalizar.

Como puede observarse, no es fácil saber exactamente cuántas viviendas vacías existen en nuestro país, aunque es claro que en los últimos años, con la crisis económica, han aumentado las que han quedado sin vender en manos de promotores inmobiliarios y en manos de los bancos y entidades financieras que les concedieron créditos a ellos y a particulares que más tarde no han podido pagarlos.

La razón que se alega para defender la implantación del tipo de figura tributaria que estamos comentando en este trabajo es que es preciso alentar a los propietarios para que pongan en el mercado las viviendas que no usan, para que las pongan en alquiler, ya que la compra-venta está en franco y lógico declive.

Pero muchas voces señalan que para fomentar ese mercado de alquiler sería más adecuado regularlo de forma que los propietarios no sufrieran más las incertidumbres a que normalmente se ven sometidos –acerca del pago de las rentas a las que tienen derecho, o de la devolución de la vivienda en las buenas condiciones en las que la entregaron al inquilino-, y ayudando a las familias con pocos recursos con viviendas de protección oficial<sup>20</sup>.

Además, se añade, no hay que olvidar que los propietarios de viviendas que no utilizan como lugar de residencia habitual ya están gravados por ello en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>21</sup>. ¿Merecen un gravamen adicional? ¿necesitamos que saquen todas las viviendas y las pongan en alquiler para solucionar el problema de la demanda de casas en España?

Como hemos podido observar, el objetivo del proyecto catalán es mucho más limitado ya que sólo se gravarán las viviendas vacías en municipios en los que exista una alta necesidad social comprobada y se incentivará que se alquilen a precios asequibles para

---

<sup>18</sup> Vid. la noticia en prensa de la nota anterior.

<sup>19</sup> “Un atajo que lleva a un callejón sin salida”, *El País*, 23-febrero-2007.

<sup>20</sup> A Costas, en el artículo de prensa citado; P Álvarez Barbeito, p. 11 y ss.

<sup>21</sup> P. Álvarez Barbeito, p. 15 y ss.



los ciudadanos. Es más, únicamente se gravarán las viviendas que pertenezcan a determinado tipo de propietarios, como veremos enseguida.

Como recuerda el gobierno catalán en otros países también se toman medidas para evitar que aumente desmesuradamente el parque de viviendas vacías en municipios donde existe demanda de habitaciones. Por ejemplo, en Holanda es legal la okupación de viviendas que lleven deshabitadas un año; en Dinamarca –y en Italia- se imponen multas a los propietarios de viviendas que no las ocupan en un plazo de seis semanas; en Alemania se obliga a los propietarios a rehabilitar sus viviendas y sacarlas al mercado y se les expropia, si no lo hacen; en Reino Unido está previsto el alquiler o la venta forzosa de viviendas que lleven al menos seis meses vacías<sup>22</sup>.

Ciertamente el objetivo social perseguido por la Generalitat –que se pongan a disposición de familias que lo necesitan una vivienda en alquiler a un precio que puedan pagar- no puede sino ser valorado positivamente. El problema es que se elige como objeto de gravamen a las viviendas propiedad de las entidades financieras, entre otras personas jurídicas, y al margen de las objeciones que ellas han planteado inmediatamente –tachan al impuesto de discriminatorio, contrario al art. 14 CE, fragmentador del mercado interior español y negativo para la competitividad de nuestra economía<sup>23</sup>-, es inevitable preguntarse si esta carga económica tributaria adicional es precisamente lo que más necesitan unos bancos que atraviesan serias dificultades para mantener unos balances más o menos saneados, que van a ser sometidos a comprobaciones exhaustivas por parte del Banco Central Europeo dentro de unos meses –que han sido ya rescatados o, al menos, apoyados por el Estado una vez y no está claro que no vayan a necesitar más ayuda pública en el futuro-, y que no mantienen las viviendas vacías en sus manos voluntariamente –antes bien, desearían deshacerse de ellas lo antes posible-, pero tampoco quieren participar plenamente en el negocio inmobiliario –dedicándose al alquiler de viviendas-, negocio que no es el suyo y que, en las condiciones exigidas por el gobierno catalán –alquileres asequibles- no va a proporcionarles grandes beneficios. No estaba claro al inicio, además, si la Generalitat pretendía gravar también a la SAREB –que no es, en sentido estricto, una entidad financiera, pero que tiene en su poder ahora también una gran cantidad de viviendas vacías procedentes de bancos a los que se ha rescatado-; tras el anteproyecto no podemos seguir dudando –y el proyecto de ley lo confirma-: será un sujeto pasivo más. Es probable que las autoridades europeas que aún supervisan el desarrollo de la economía española bajo los acuerdos pactados en el Memorandum del rescate a la banca, hagan alguna observación no muy favorable sobre esto –como no lo fue cuando Andalucía adoptó una ley que le permite imponer sanciones a los bancos que no alquilen las viviendas vacías de las que son titulares-.

Pero al margen de estas consideraciones generales, ¿cómo piensa diseñar el impuesto la Comunidad Autónoma de Cataluña?

### **3. Análisis jurídico de la figura propuesta en Cataluña**

ERC presionó durante el año pasado para que el impuesto fuera incluido en la ley de acompañamiento a los presupuestos catalanes para este año 2014. Su idea era que se gravase sólo a las personas jurídicas propietarias de viviendas desocupadas, que las

---

<sup>22</sup> Vid. V. Villalibre Fernández, *El derecho a una vivienda adecuada. Un derecho del siglo XXI*, Fundación Alternativas, 2011.

<sup>23</sup> “La banca se revela...”, *Diario Financiero*, 4-marzo-2014.

mantuvieran en ese estado durante más de dos años en municipios con mucha demanda. Quería que se excluyesen las viviendas de protección social y se gravase tanto pisos nuevos, como pisos desocupados a partir de una ejecución hipotecaria que no hubiesen sido ocupados de nuevo. Se calculaba que quedarían sujetas unas 80.000 casas en básicamente unos 70 municipios de Cataluña-. Su modelo era un tributo existente en Francia<sup>24</sup> donde en cuatro años –se afirmaba- se ha conseguido reducir en un 40 por 100 el parque de viviendas deshabitadas.

Ciertamente en Francia existe una figura que grava las viviendas vacías, *la taxe d'habitation sur les logements vacants* –fue creada por la Ley 2006-872, de 13-julio-2006, y está recogida ahora en el art. 1407bis del *Code Général des Impôts*. Se trata de un impuesto que pueden exigir los municipios.

Este tributo es soportado por las viviendas que permanecen vacías durante dos años consecutivos. No están sujetas las que son ocupadas durante 90 días consecutivos a lo largo de un período de dos años –es el obligado tributario el que debe probar la ocupación con recibos de agua, luz, etc-, ni las que no son habitables porque no disponen de electricidad o agua corriente, o de equipamientos sanitarios o cubierta –partes que excedan el 25 por 100 del valor del alojamiento-. Tampoco se gravan las viviendas en los casos en que el hecho de que no estén ocupadas es involuntario, porque no se encuentra arrendatario o comprador, o porque la vivienda está siendo objeto de trabajos de rehabilitación, demolición o urbanismo.

Como puede observarse hay diferencias entre este “modelo” francés y la propuesta de ERC. Y las hay también con el proyecto que ahora acaba de presentar la Generalitat, que incluye modificaciones respecto a lo que Ezquerra Republicana pretendía –su alcance será mucho menor, puesto que sólo gravará entre 10.700 y 21.700, no 80.000 viviendas-.

Según la información que hasta ahora tenemos, el HECHO IMPONIBLE será la titularidad del derecho de propiedad de viviendas desocupadas<sup>25</sup>. Los conceptos de “vivienda” y “desocupada” son definidos en el proyecto de ley, en el art. 4. Se entiende por vivienda “una edificación fija destinada a residencia de personas físicas, que disponga de cédula de habitabilidad o se encuentre en condiciones de poder obtenerla”. Se considera que está “ocupada” “si su titular dispone del correspondiente contrato que le da derecho a poseerlo, como el de arrendamiento u otro análogo que permita la ocupación y se justifica documentalmente por cualquier medio de prueba admitida en Derecho”. Y se entiende que está “desocupada habitualmente” cuando permanezca vacía durante dos años sin causa justificada<sup>26</sup>, plazo de tiempo que comenzará a contarse desde el momento en que el inmueble esté disponible para ser utilizado por su propietario o un tercero y no lo sea –en los términos que se fijen en un futuro

---

<sup>24</sup> En la exposición de motivos del proyecto de ley se citan también al Reino Unido y Dinamarca, pero no se explican las figuras tributarias que allí se aplican.

<sup>25</sup> En el art. 4 del proyecto de ley se define el hecho imponible como la “no ocupación habitual de una vivienda durante más de dos años sin causa justificada, en cuanto que esta no ocupación afecta a la función social de la propiedad de la vivienda” –la traducción del catalán en todas las citas del proyecto es nuestra-.

<sup>26</sup> Se interrumpe el cómputo de dos años cuando la vivienda se ocupa de forma ininterrumpida durante al menos tres meses –art. 4.2.5, 1º párr., del proyecto-. Imaginamos –el proyecto no lo indica expresamente- que el cómputo del plazo se iniciaría de nuevo al completo tras esa pausa.

reglamento-<sup>27</sup>, o a los tres meses de la fecha de recepción del certificado de obra, si se trata de una vivienda de nueva construcción.

¿Cómo podrá la Administración saber si una vivienda lleva o no desocupada sin causa justificada más de dos años? De acuerdo con la Disposición Final Primera del proyecto de ley, serán los propios titulares de las viviendas los que deberán comunicárselo a la Agencia de la Vivienda de Cataluña, solicitando su inscripción en el Registro de Viviendas Vacías -que se crea con esta misma ley, en su DF Primera-. No se prevén sanciones para el caso de que los propietarios incumplan esta obligación, de modo que, pensamos, la Administración deberá mantener una actitud vigilante -*vid.* en este sentido lo previsto en el apdo 3 de esa DF<sup>28</sup>-, poniendo en práctica todas las facultades de comprobación y control contempladas en el art. 41 de la Ley 18/2007 que hemos resumido más arriba y aportando pruebas sobre la situación del inmueble que, por supuesto, podrán ser rebatidas con aquellas que presente el titular del bien -en el impuesto francés es el titular de la casa el que debe probar que está ocupada, pero nosotros pensamos que lo más adecuado es lo inverso, que sea la Administración, en su caso, quien pruebe que está vacía-.

Por otro lado, se entenderá que justifican la no ocupación de la vivienda -art. 4.2.6 del proyecto-: (a) la existencia de un litigio judicial sobre la propiedad -¿y una disputa extrajudicial, no?-, (b) la necesidad de realizar obras de rehabilitación necesarias para dotar al inmueble de las condiciones mínimas de habitabilidad que exija la normativa vigente, justificadas con un informe emitido por el técnico competente, aunque esta causa sólo operará como justificación durante un período impositivo o dos, si se demuestra que las obras comenzaron durante el primero -¿ni siquiera se admitirán las pruebas que puedan presentar los sujetos pasivos acerca de la necesidad de prolongar obras reales, no ficticias, durante más tiempo? ¿no se admitirán otro tipo de obras que pretendan mejorar el inmueble y su confort?-, (c) la existencia de una hipoteca sobre el inmueble que impida un uso diferente del que tenía inicialmente cuando se otorgó la financiación, siempre que el sujeto pasivo y el acreedor hipotecario no formen parte del mismo grupo empresarial en el sentido del art. 42.1 del Código de Comercio, (d) que la vivienda esté ocupada ilegalmente -lo cual tiene que justificarse documentalmente, suponemos que presentando una denuncia ante las autoridades competentes- y (e) que la vivienda forme parte de un edificio adquirido en su totalidad por el sujeto pasivo durante los últimos cinco años para rehabilitarlo, siempre que tenga una antigüedad superior a los 45 años y tenga viviendas ya ocupadas<sup>29</sup>.

Si la no ocupación de una vivienda está justificada por alguna de estas causas, pues, no estará sujeta al impuesto. En otro caso, lo estará, pero puede quedar EXENTA -art. 6.2

---

<sup>27</sup> En las noticias previas al anteproyecto se había indicado que el plazo se contaría a partir del momento en que el propietario adquiriese el dominio de la casa. Nos parece mucho más acertada la nueva disposición.

<sup>28</sup> La propia Administración puede inscribir de oficio en el Registro las viviendas que detecte vacías, de la forma que se determine en un futuro reglamento.

<sup>29</sup> En el anteproyecto se hablaba, en esta letra, de las causas justificadas que determina el art. 3.d de la Ley 18/2007, de 28 de diciembre”. En realidad, si recordamos estas causas, que hemos recogido más arriba, ninguna de ellas tenía mucho sentido en relación con un impuesto que deben pagar sólo propietarios que sean personas jurídicas y que, por ello, no podrán alegar que desocupan su vivienda porque por razones laborales o de dependencia deben irse a vivir a otro lugar; tampoco lo tenía incluir el supuesto de despoblación rural, pues en este caso lo lógico sería sacar ese municipio de la lista de los 70 “top” en los que se exigirá el gravamen. Así pues, es adecuado el cambio de redacción de este apartado.

del proyecto de ley- si se trata de (a) viviendas protegidas –la desocupación podrá ser sancionada, sin embargo, aplicando la Ley 18/2007-, (b) viviendas en municipios fuera de los 70 en los que existe una demanda de vivienda acreditada –la Administración catalana debe tener en cuenta que esta demanda puede variar con el tiempo, de modo que deberá llevar a cabo estudios periódicos para actualizar la lista, incluida en el Plan para el derecho a una vivienda, de municipios en los que se exigirá el gravamen. Sería conveniente además que no sólo esta lista, sino los análisis que la justifican se hicieran públicos y se admitiera un período de impugnaciones en el que los sujetos pasivos afectados tuvieran la posibilidad de presentar otros estudios que tal vez demuestren que no existe tanta demanda social en alguna de las poblaciones incluidas-; (c) viviendas cedidas a las administraciones para alquiler social, (d) viviendas de uso turístico – inscritas en el registro correspondiente del Departamento de Turismo- o destinadas a otras actividades económicas no residenciales –siempre que, en los dos casos, se pueda probar que se ha desarrollado esa actividad turística o económica durante los últimos dos años, se han satisfecho los tributos correspondientes y se han declarado los ingresos obtenidos-, y e) las viviendas con una superficie útil superior a los 120 metros cuadrados –el gobierno catalán entiende, al parecer, que no se puede exigir a los propietarios de estas viviendas que las ofrezcan a un precio inferior al del mercado-.

**SUJETOS PASIVOS** –art. 5 del proyecto de ley- serán las personas jurídicas propietarias de la vivienda desocupada. En caso de que la vivienda pertenezca a un grupo de sociedades, se les permite tributar en régimen de consolidación fiscal, siendo la sociedad dominante del grupo su representante a efectos fiscales y el propio grupo, el sujeto pasivo. Gozarán de EXENCION –art. 6.1 del proyecto-: (a) las administraciones públicas autonómicas y locales –sólo- y las entidades que de ellas dependan, y (b) las entidades del tercer sector incluidas en la red de inclusión que regula el Plan para el derecho a la vivienda, así como las entidades inscritas en el Registro de entidades y establecimientos de servicios sociales de Cataluña. De este modo, aunque oficialmente la Generalitat de Catalunya mantiene que sólo se gravarán a los bancos y entidades financieras, lo cierto es que otras personas jurídicas –empresas inmobiliarias- quedarán obligadas al pago del impuesto. Y quedará sujeta la SAREB, que no es una entidad financiera, pero sí una persona jurídica –y no es Administración Pública-.

**La BASE IMPONIBLE** -art. 7 del proyecto- estará constituida por el número de viviendas desocupadas que posea el sujeto pasivo en la fecha del devengo del impuesto –con anterioridad se había elegido como parámetro el total de superficie construida de todos los inmuebles de que fuera titular el sujeto pasivo en los 70 municipios catalanes en los que se exigirá el tributo-. En el caso de tributación consolidada –dice el proyecto de ley- se computa el número total de viviendas de las sean titulares las sociedades del Grupo Fiscal –lo cual es simplemente lógico, pues el sujeto pasivo es el propio grupo fiscal-.

No se atenderá al valor catastral, como había sugerido ERC hace tiempo. Tampoco se tendrá en cuenta si las viviendas están situadas en el centro de Barcelona o en un pequeño municipio del extrarradio o de otra provincia –siempre dentro del grupo de los 70 agraciados-, a pesar de que el valor de las mismas será diferente obviamente, y con ello la capacidad económica del sujeto pasivo gravado y también el interés social en que ponga los inmuebles a disposición de los ciudadanos que quieren y necesitan alquilarlas. Diferenciar y medir la base imponible en función de estos factores puede ser más complicado técnicamente, desde luego, pero tendría sentido y podría valer la pena.

En cualquier caso, sobre esa base imponible se aplicará una TARIFA PROGRESIVA POR ESCALONES –art. 8 del proyecto- en la que a los primeros 120 inmuebles se les aplicará un tipo de 500 euros por vivienda; a los 480 siguientes, 825 euros por vivienda y a los restantes, 1.650 euros por vivienda<sup>30</sup>.

Con esto se espera conseguir una recaudación que oscilará entre los 8 y los 25 millones de euros<sup>31</sup>. La cantidad que finalmente se obtenga dependerá de las bonificaciones que se apliquen los sujetos pasivos.

Y es que se han previsto BONIFICACIONES –art. 9 del proyecto- para estimular la puesta en el mercado de alquiler de las viviendas; no olvidemos que este es el fin extrafiscal que justifica la medida.

Pues bien, se aplicará (a) una bonificación del 10 por 100 de la cuota si el sujeto pasivo destina del 5 al 10 por 100 de sus viviendas sujetas al impuesto a un alquiler asequible – concepto que, se define en el art. 9.2 del proyecto<sup>32</sup> y que es fundamental para la dinámica del impuesto y requerirá la realización de estudios económicos y de mercado detallados por municipios y hasta zonas de cada municipio, periódicamente actualizados, y debidamente publicados y justificados-. Se reconoce esta exención también a las viviendas por la que se satisfaga efectivamente una renta inferior o equivalente a la de un “alquiler asequible”, aunque la pactada sea superior –“con la consecuencia de que una parte del precio es subvencionada por el sujeto pasivo o una entidad del grupo al cual pertenece”-, (b) una bonificación del 30 por 100 de la cuota si el sujeto pasivo destina del 10 al 25 por 100 de sus viviendas a alquiler asequible, (c) del 50 por 100 de la cuota si la proporción de viviendas destinadas a alquiler es del 25 al 40 por 100 y (d) del 75 por 100 si la parte de viviendas destinadas a alquiler es de más del 40 por 100.

Como puede observarse, las bonificaciones son cada vez más generosas, y no guardan realmente proporción con el número de viviendas destinadas a alquiler –el ejemplo más claro es el de la letra d, en que la bonificación reduce el impuesto a un 25 por 100 cuando el porcentaje de viviendas no alquiladas es nada más y nada menos que del 60 por 100 o del 59 por 100 para ser exactos-.

---

<sup>30</sup> En las primeras noticias del impuesto se dijo que, utilizando como base imponible la superficie total de los pisos propiedad de un sujeto pasivo, se gravaría de acuerdo con una escala en la que a los primeros 10.000 m<sup>2</sup> se aplicaría un tipo que podría estar entre los 3 y los 6 euros; a los metros cuadrados comprendidos entre esos 10.000 primeros y los 50.000 se aplicaría un tipo de entre 7 y 10 euros; y a los restantes metros cuadrados se les aplicaría un tipo que podría oscilar entre los 10 y los 20 euros.

<sup>31</sup> *Vid. Público*, 2-mayo-2014. Con los parámetros que se manejaban con anterioridad, se calculaba que la recaudación oscilaría entre los 13 y los 25 millones de euros.

<sup>32</sup> “Tienen la consideración de viviendas con un alquiler asequible las viviendas de hasta 120 metros cuadrados por los cuales los arrendatarios satisfacen una renta inferior a la que establezca para este fin la Orden del Consejero competente en materia de vivienda, donde se establezcan los precios máximos de las viviendas de protección oficial y otras determinaciones relativas al Plan para el derecho a la vivienda, respecto de cada uno de los municipios con demanda fuerte y probada de alojamiento”. Esta condición de alquiler asequible tiene que ser reconocida por la Agencia de la Vivienda de Cataluña, según el art. 9.2 del proyecto.

De acuerdo con la Disposición Transitoria Única del proyecto de ley, mientras no exista la orden del Consejero que se cita en el artículo que acabamos de transcribir, se considerará “alquiler asequible” el que no supere los 300 euros mensuales en los municipios de la zona geográfica B y los 400 en los municipios de la zona geográfica A, zonas que no se definen, ni delimitan en la ley.

Pero lo más sorprendente es que se regula una bonificación del 100 por 100 del impuesto cuando se ofrezca en alquiler asequible un 200 por 100 de las viviendas sujetas al impuesto que posea el sujeto pasivo –literalmente el proyecto habla de destinar al alquiler asequible “un volumen de viviendas que supera en dos veces el número de viviendas vacías sujetas al impuesto” que posea el sujeto pasivo-, lo cual parece una exigencia alta y realmente desproporcionada, que no guarda relación con la graduación del resto de bonificaciones ofrecidas en el precepto –¡¡por un 25 por 100 más de deducción se pide al sujeto pasivo que pase de alquilar un 41 por 100 de sus viviendas vacías a ofrecer un 200 por 100!!-.

Todas estas bonificaciones se aplican, parece, en cuanto las viviendas se “destinan” a alquiler, esto es, no se exige que se alquilen efectivamente. Esto puede facilitar mucho la elusión del impuesto, pues bastaría con colocar un cartel de “Se alquila” en una ventana, para poder alegar que “se está en ello” y no debe pagarse aún el impuesto. De hecho no será necesario que el sujeto pasivo, el titular de los inmuebles, ponga directamente en alquiler las viviendas para que pueda aplicarse las bonificaciones, bastará que se las ceda a las administraciones o a las entidades sociales que gestionan las bolsas de mediación para el alquiler social -art. 9.1 del proyecto-.

Además los sujetos pasivos pueden disfrutar de estas bonificaciones si destinan parte de su parque de viviendas al sistema de propiedad compartida o al sistema de propiedades temporales regulados en la Ley 18/2007 –*vid* art. 9.4 del proyecto-. En caso de que el sujeto pasivo tenga derecho a las dos bonificaciones –esta y la del programa de alquileres asequibles-, se suman el número de viviendas dedicadas a los dos programas para calcular la base de la bonificación total.

El DEVENGO se fija el 31 de diciembre de cada año, así que el sujeto será gravado en función del número y estado de las viviendas que posee en esta fecha –art. 10 del proyecto-. No es relevante lo que suceda durante el resto del año, de modo que no podemos hablar de período impositivo en este tributo –aunque el proyecto mencione este término en el art. 4.2.6.b-. Estamos ante un impuesto –directo, como indica la propia exposición de motivos del proyecto- instantáneo de liquidación periódica, pero no ante un impuesto periódico –con un período de valoración respecto a cada vivienda, eso sí, de dos años-.

Por último el proyecto indica que se exigirá en régimen de autoliquidación –art. 11- y se ocupa de otras cuestiones de gestión para nosotros irrelevantes en estos momentos.

#### **4. Conclusiones**

- Existe cierta percepción generalizada de que hay muchas viviendas desocupadas en nuestro país, por un lado, y muchas familias que necesitan una vivienda que puedan pagar, por otro. Es obligación de los poderes públicos actuar para resolver o contribuir a resolver este desajuste. El gobierno catalán parece convencido –más unos miembros de la coalición política que otros- de que un impuesto puede ayudar a conseguir este fin.
- De acuerdo con las noticias que tenemos se está pensando en crear un impuesto que grave sólo a las personas jurídicas en función del número de viviendas que posean en 70 municipios catalanes, municipios en los que existe una alta demanda de alquiler a precios asequibles. Aún no se conoce la lista de municipios. En la medida en que las viviendas se pongan en alquiler –aunque no se lleguen a alquilar efectivamente-, los sujetos pasivos podrán beneficiarse de

unas bonificaciones muy generosas. Todo lo recaudado con el impuesto se afectará a la implantación de las políticas de vivienda que se prevean en un plan sectorial que aún no ha sido aprobado. En parte serán los municipios los que gestionen esa recaudación.

- Al margen de las dudas sobre la efectividad social de este tipo de figura, otras preguntas surgen acerca de su configuración jurídica. Los sectores más afectados alegan que la Comunidad no puede crear este impuesto puesto que su hecho imponible coincide con el recargo sobre el IBI que los municipios pueden establecer sobre viviendas vacías y se estará vulnerando el art. 6.3 LOFCA. En nuestra opinión, el hecho imponible del recargo del IBI es, en principio, más amplio –afecta a todo tipo de propietarios de viviendas vacías-, aunque su coincidencia exacta con el del impuesto catalán dependerá de la definición de vivienda desocupada que se haya recogido en la ordenanza fiscal de cada lugar – dada la ausencia de un reglamento estatal, como hemos comentado en el texto-. La cuestión práctica se planteará sólo en aquellos municipios catalanes que hayan optado por regular y exigir el recargo -desconocemos en estos momentos si existen y cuántos son- y que estén incluidos entre los 70 a los afectará el tributo de la Comunidad Autónoma. Puede que no sea ninguno y en este caso no habría problema. Si hay alguno o si el Estado decide activar el recargo sobre el IBI, sí podría existir una coincidencia parcial de hechos imposables, nunca total –por la diferente definición de los sujetos pasivos y restantes elementos de la estructura del tributo que contribuyen a delimitar el hecho gravado-, de modo que no se incurriría en la prohibición del art. 6.3 LOFCA. Y además la Comunidad Autónoma catalana se muestra dispuesta a aplicar las medidas de coordinación y compensación que resulten necesarias para evitar la doble imposición de los sujetos pasivos afectados.
- Se critica también que este impuesto rompería la unidad de mercado, no sólo de España, sino de Cataluña, creando obstáculos para el libre desarrollo de la actividad de las entidades financieras y otros sujetos pasivos del impuesto, imponiéndoles más cargas económicas en ciertos sitios que en otros y vulnerando con ello no sólo la Constitución, sino el Derecho Comunitario. En realidad esta es la crítica que se lanza siempre que una entidad de gobierno subcentral hace uso de sus potestades tributarias, pero todos sabemos que en un Estado descentralizado que existan diferencias tributarias entre territorios es lo normal. Lo excepcional de este caso es que se trataría de un impuesto autonómico que no se aplicaría en todo el territorio de la Comunidad Autónoma, sino sólo en algunos de sus municipios. Pero este tratamiento diferenciado entre poblaciones se justifica por las diferencias de hecho existentes entre ellos, a saber, sólo en algunas existe una demanda alta y probada de vivienda en alquiler no satisfecha por el mercado, que requiere una intervención por parte de los poderes públicos –así lo valora el gobierno de Cataluña y por supuesto tendrá que justificarlo adecuadamente con los estudios que ya afirma poseer-. No tendría sentido exigir este impuesto en poblaciones sin necesidades especiales de vivienda en alquiler o incluso en claro proceso de despoblación –por llevar el argumento al límite-. Así pues, desde este punto de vista nosotros no compartimos las críticas.

- Se decía que al afectar sólo a las entidades financieras el impuesto era contrario al art. 14 CE, por discriminatorio. Ahora sabemos que afectará a todas las personas jurídicas privadas. En cualquier caso, analicemos ese argumento. Si lo que se busca es activar el mercado de alquiler, para conseguir que salgan a ese mercado muchas más viviendas que ahora y a precios bajos, es preciso motivar – con un impuesto, sí, ¿por qué no?- a quienes poseen esas viviendas y no les dan ninguna utilidad social. Estos propietarios pueden ser personas físicas –grandes fortunas o/y personas que han invertido todos su ahorros en viviendas- o jurídicas –empresas de todo tipo, no sólo bancos-. Se pueden excluir por razones de política social -esto es, de forma objetiva y justificada, de modo que no sea discriminatorio- a ciertos grupos de propietarios –ahorradores de toda la vida-, incluso por simplificar –las razones técnicas también pueden ser válidas para diferenciar en el trato dado a distintas categorías de sujetos pasivos- se podrían excluir a todas las personas físicas –aunque nosotros seríamos partidarios de realizar un análisis más fino para comprobar cuál es la realidad social de la Comunidad Autónoma y ver si tiene sentido excluir a las grandes fortunas también-. Y con estas exclusiones, siempre debidamente argumentadas, no se estaría vulnerando el principio de igualdad de los art. 14 o 31.1 CE. Por cierto, ¿qué sucede con las entidades del art. 35.4 LGT, que no son personas físicas, pero tampoco jurídicas y pueden ser titulares de inmuebles? ¿por qué no son gravadas?-.
- Aún queda un largo proceso legislativo por delante. Permanezcamos atentos a la evolución de esta interesante y polémica iniciativa tributaria.



## **ANTEPROYECTO Y PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. NOTA SOBRE LOS GASTOS FINANCIEROS\***

**Eduardo Sanz Gadea**

Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas

### **1. Introducción**

Apenas superada la revolución que, en materia de deducción de gastos financieros, supuso la normativa introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012, mediante la incorporación al TRLIS del artículo 14.1.h y la nueva redacción del artículo 20 del TRLIS, el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOC de 6 de agosto de 2014) lanza una nueva andanada, mediante la adición de nuevas restricciones a la deducción de gastos financieros en relación con la denominada financiación híbrida y las operaciones de adquisición de participaciones apalancadas.

Puede resumirse el panorama de las normas concernientes a la deducción de gastos financieros establecidas en el Proyecto, de la siguiente manera:

- Norma objetiva limitativa de carácter general: artículo 16 del Proyecto, exceptuado el apartado 5, que reproduce la regulación contenida en el artículo 20 del TRLIS.
- Norma restrictiva concerniente a las operaciones de adquisiciones internas de participaciones con financiación interna: artículo 15.h) del Proyecto, que reproduce el texto del artículo 14.1.h del TRLIS.
- Norma sobre calificación de instrumentos de patrimonio: artículo 15.a) del Proyecto.
- Norma sobre calificación de préstamos participativos: artículo 15.a) del Proyecto. Correlativa calificación en materia de exención de dividendos: artículo 21.2.2º.
- Norma sobre calificación de participaciones preferentes: artículo 15.a) del Proyecto.
- Norma sobre calificación fiscal diferente con efecto sobre gastos: artículo 15.j) del Proyecto.
- Norma sobre calificación fiscal diferente con efecto sobre la exención de dividendos: artículo 21.1 del Proyecto.
- Norma sobre gastos asociados a la cesión de dividendos: artículo 21.2.3º del Proyecto.
- Normas relativas a las operaciones denominadas de adquisición apalancada de participaciones: artículos 16.5, 67.b) y 83, del Proyecto.

El Proyecto ha sido precedido por un Anteproyecto, sometido al trámite de información pública, trabándose así un intercambio de información entre los responsables fiscales y la sociedad civil.

---

\* Silvia López Ribas ha tenido la amabilidad de leer el texto, y ha formulado acertadas consideraciones.

La presente nota describe las propuestas de modificación contenidas en el Anteproyecto y la forma en como las mismas, finalmente, han sido recogidas en el Proyecto

## **2. Calificación de instrumentos de patrimonio**

El artículo 15 a) del Anteproyecto niega la consideración de gasto fiscalmente deducible *a los que representen una retribución de los fondos propios*, y añade que *a los efectos de lo previsto en esta Ley, la calificación fiscal de los instrumentos de patrimonio vendrá determinada por su naturaleza mercantil según normativa española, con independencia de su naturaleza contable*.

La novedad del Anteproyecto respecto del TRLIS está en el último párrafo, pues el primero ya constaba en el artículo 14.1.a) del TRLIS.

El Anteproyecto no ha modificado la configuración que de la renta gravable o base imponible efectuó el artículo 10.3 de la Ley 43/1995. En efecto, ha conservado la literalidad de la fórmula contenida en dicho precepto, a cuyo tenor *en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha calificación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*, de manera tal que la misma ha devenido clásica.

Bajo esta fórmula legal, el vigente artículo 14.1.a) del TRLIS es una pura redundancia, tal vez amparada por el respeto a la tradición.

El nuevo párrafo del Anteproyecto, por el contrario, no es redundante, pues encierra un mandato que reconfigura el resultado contable, mediante la no consideración como gasto fiscalmente deducible de las retribuciones de las fuentes de financiación contablemente calificadas como pasivos financieros pero que, a efectos de la legislación sobre sociedades mercantiles, tiene la consideración de capital social. Aquí estarán, entre otras, las retribuciones correspondientes a determinadas acciones sin voto o a ciertas acciones rescatables.

El Proyecto ha modificado el nuevo párrafo introducido por el Anteproyecto. En efecto, el segundo párrafo del artículo 15 a) del Proyecto establece que *a los efectos de lo previsto en esta ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades con independencia de su consideración contable*.

El texto del Proyecto, aun cuando similar en efectos prácticos al del Anteproyecto, es más correcto, pues enlaza mejor con el párrafo precedente.

Por tanto, las remuneraciones correspondientes a valores a los que el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital confiera la condición de ser representativos de los fondos propios, no serán fiscalmente deducibles, incluso si la sustancia fuera propia del endeudamiento, de manera tal que la controversia entre fondo y forma se resuelve a favor de la última.

La base imponible aumenta, seguramente en casos muy contados. La forma desplaza al fondo, en los mismos casos.

Cualquiera que sea la opinión que pueda merecer la norma proyectada, se estima que no sería correcto extraer de la misma un mensaje general de preferencia de la forma sobre el fondo. Lo contrario tendría efectos insospechadamente demoledores para la correcta aplicación del tributo.

### 3. Préstamos participativos

El último párrafo del artículo 15 a) del Anteproyecto califica como *instrumento de patrimonio a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

El Proyecto ha preferido sustituir el concepto instrumento de patrimonio por *fondos propios*, pero de ello no es previsible que se deriven efectos prácticos relevantes.

En sentido contrario, los préstamos participativos<sup>1</sup> concertados entre entidades que no formen parte del mismo grupo mercantil se calificarán de acuerdo con las normas mercantiles de naturaleza contable, esto es, las contenidas en el artículo 36 del Código de Comercio, de manera tal que, por regla general, no tendrán la consideración de fondos propios, sino de pasivo financiero o endeudamiento

Por tanto, fuera del supuesto específicamente mencionado, la remuneración de los préstamos participativos se considerará como gasto fiscalmente deducible, sin que esta conclusión se vea perjudicada porque tanto el Anteproyecto como el Proyecto no hayan recogido la mención de deducibilidad del artículo 14.2 del TRLIS.

Lo relevante del régimen proyectado para los préstamos participativos es que establece una diferencia de trato por razón de la pertenencia al mismo grupo mercantil de las partes contratantes. La autoridad fiscal ha entendido, no sin realismo, que los linderos entre el endeudamiento y los fondos propios son singularmente permeables tratándose de relaciones financieras internas. En rigor, en el seno de un grupo aglutinado por relaciones de participación intensas, la única situación financiera relevante es la trabada con terceros al mismo.

En el ámbito interno el efecto práctico del régimen proyectado es muy limitado, porque, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.2.2º del Proyecto, *tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades*, de manera tal que la no deducción en sede de la entidad pagadora se compensa con la exención en sede de la entidad cobradora. Bien se comprende que el objetivo del legislador está residenciado en el ámbito exterior.

---

<sup>1</sup> Artículo 20 Real Decreto-Ley 7/1996.

Uno. Se considerarán préstamos participativos aquéllos que tengan las siguientes características:

- a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.
- b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.
- c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.
- d) Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

En fin, puesto que la norma proyectada se aplica tanto a grupos castizos como foráneos, no incurre en discriminación, aunque tal vez sí implique una cierta preterición del principio de libre concurrencia, ya que construye de manera apodíctica efectos fiscales sobre una situación de vinculación, sin abrir un resquicio para probar que el préstamo participativo hubiera podido concertarse también con terceros.

#### **4. Participaciones preferentes**

Respecto de las participaciones preferentes<sup>2</sup>, tanto el Anteproyecto como el Proyecto, contienen una disposición derogatoria de las letras a) y b) del apartado 3 de la disposición adicional primera de la Ley 10/2014, las cuales resumen lo esencial del régimen fiscal de las participaciones preferentes, a saber, que su remuneración constituye gasto fiscalmente deducible para la entidad pagadora y un rendimiento derivado de la cesión a terceros de capitales propios.

La derogación de los referidos preceptos no crea un vacío, por cuanto las normas contables, singularmente pero no exclusivamente las emanadas del Banco de España, recobran su función fiscal en los términos del artículo 10.3 del Proyecto. En este sentido, el Proyecto ha añadido un nuevo párrafo al artículo 15 a) a cuyo tenor *las participaciones preferentes a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito se regirán por lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley.*

Este mandato, aunque en rigor no añade nada nuevo, es congruente con la derogación de las normas específicas concernientes al régimen fiscal de las participaciones preferentes. El efecto práctico será que, a tenor de su verdadera naturaleza o fondo, determinadas participaciones preferentes podrán ser consideradas como instrumentos de patrimonio mientras que las más, previsiblemente, se entenderán pertenecientes al endeudamiento.

La modificación proyectada es técnicamente correcta, en cuanto da vía libre a la calificación basada en la preferencia del fondo sobre la forma, pero conlleva el riesgo de que se repitan los episodios administrativos, no bien orientados, que decidieron al

---

<sup>2</sup> Disposición adicional primera de la Ley 10/2014

3. El régimen tributario de las participaciones preferentes emitidas conforme a lo previsto en el apartado anterior será el siguiente:

- a) Su remuneración tendrá la consideración de gasto deducible para la entidad emisora.
- b) Las rentas derivadas de las participaciones preferentes se calificarán como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- c) En los supuestos de emisiones realizadas por una sociedad filial, no estarán sometidos a retención alguna los rendimientos generados por el depósito de los recursos obtenidos en la entidad de crédito dominante, siendo de aplicación, en su caso, la exención establecida en el artículo 14.1.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
- d) Las rentas derivadas de las participaciones preferentes obtenidas por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente estarán exentas de dicho impuesto en los mismos términos establecidos para los rendimientos derivados de la deuda pública en el artículo 14 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
- e) Las operaciones derivadas de la emisión de participaciones preferentes estarán exentas de la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

legislador de la Ley 19/2003 a especificar un régimen fiscal para las participaciones preferentes, posteriormente reproducido por el de la Ley 10/2014.

Tal vez hubiera sido más prudente preservar el régimen fiscal de las participaciones preferentes emitidas por las entidades de crédito previsto en la disposición adicional primera de la Ley 14/2014, las cuales están sujetas a un régimen jurídico-financiero bien definido, y confiar a las normas mercantiles de naturaleza contable el resto.

## **5. Cuentas en participación**

Sobre esta fuente de financiación nada dicen ni el Anteproyecto ni el Proyecto, lo cual contrasta fuertemente con la norma de recalificación relativa a los préstamos participativos otorgados en el seno de un grupo mercantil.

## **6. Préstamo de valores.**

Tanto el Anteproyecto como el Proyecto se han pronunciado por la derogación del régimen fiscal del préstamo de valores<sup>3</sup>, en lo que concierne al Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>3</sup> Disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2013.

2. Las operaciones de préstamo de valores a que se refiere el apartado anterior tendrán el siguiente régimen tributario:

a) Tratamiento para el prestamista:

1.º Cuando el prestamista sea un contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en la entrega de los valores en préstamo ni en la devolución de otros tantos valores homogéneos al vencimiento del préstamo.

En el caso de que el prestamista sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades o un establecimiento permanente sujeto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes no se generarán rentas en la entrega de los valores en préstamo ni en la devolución de otros tantos valores homogéneos al vencimiento del préstamo.

2.º La remuneración del préstamo, así como el importe de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo, tendrán para el prestamista la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

No obstante, los importes de las compensaciones por la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, por reducciones de capital con devolución de aportaciones o por derechos de suscripción preferente o de asignación gratuita generados durante la duración del préstamo, tendrán para el prestamista el tratamiento que corresponda conforme a su imposición personal y se imputarán en el mismo momento en que tenga lugar la distribución de la prima, la devolución de la aportación o el reconocimiento del derecho de suscripción o de asignación gratuita por la entidad emisora de los valores.

3.º Para la aplicación al prestamista de las exenciones o deducciones establecidas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se entenderá que el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia en cartera no se ven alterados por las operaciones de préstamo de valores.

4.º La provisión por depreciación de la cuenta deudora que sustituya a los valores prestados será deducible en las condiciones fijadas por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para la deducción de la provisión por depreciación de dichos valores.

b) Tratamiento para el prestatario:

1.º Los dividendos, participaciones en beneficios y demás rendimientos derivados de los valores tomados en préstamo se integrarán en la renta del prestatario.

2.º Tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario derivado de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, la totalidad del importe percibido por el prestatario con ocasión de una distribución de la prima de emisión o de una reducción de capital con devolución de aportaciones que afecte a los valores prestados, o su valor de mercado si fuera en especie.

Asimismo, el prestatario deberá integrar en su imposición personal, por el mismo concepto, el valor de mercado correspondiente a los derechos de suscripción o asignación gratuita adjudicados con ocasión de una ampliación de capital.

La derogación no crea un vacío en lo que concierne a la determinación de la base imponible, pues se aplicarán al efecto las normas mercantiles de naturaleza contable, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 del Proyecto.

Sin embargo, no queda claro cual de las dos partes contratantes, esto es, prestamista y prestatario, pueden aplicar la exención o la deducción para evitar la doble imposición, y hacer efectiva la retención soportada, aspectos estos que sí están regulados en la normativa vigente, por más que la misma haya podido dar pie a algunas operaciones irregulares.

---

3.º Cuando el prestatario deba compensar al prestamista por los derechos económicos derivados de los valores prestados, la compensación efectivamente satisfecha tendrá la consideración de gasto financiero, con el tratamiento que corresponda de acuerdo con su imposición personal.

4.º En relación a las rentas derivadas de los valores tomados en préstamo, el prestatario tendrá derecho a la aplicación de las exenciones o deducciones establecidas en su imposición personal, en los términos previstos en su normativa, teniendo en cuenta las siguientes particularidades:

Que en la fecha de realización del préstamo el prestamista cumpliera los requisitos establecidos por su normativa para la aplicación de cada una de ellas.

Si de acuerdo con lo señalado anteriormente, procediera la aplicación de la deducción por doble imposición interna la misma se calculará utilizando el menor de los tipos impositivos correspondientes a la entidad prestamista o a la prestataria.

Las mismas reglas se aplicarán a quienes hayan adquirido los valores al prestatario y se encuentren en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio respecto de él o del prestamista.

A los exclusivos efectos de lo previsto en el número 5.º siguiente y en los artículos 23.1.b) y 28.4.d) de las Leyes de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, respectivamente, las operaciones de préstamo de valores tendrán la consideración de adquisiciones y transmisiones.

5.º Las transmisiones de valores homogéneos a los tomados en préstamo que se efectúen durante su vigencia se considerará que afectan en primer lugar a los valores tomados en préstamo, y sólo se considerará que afectan a la cartera de valores homogéneos preexistentes en el patrimonio del contribuyente, en la medida que el número de valores transmitidos exceda de los tomados en préstamo. Las adquisiciones que se realicen durante la vigencia del préstamo se imputarán a la cartera de los valores tomados en préstamo, salvo que excedan de los necesarios para la completa devolución del mismo.

La renta derivada de la transmisión de los valores tomados en préstamo, se imputarán al período impositivo en el que tenga lugar la posterior adquisición de otros valores homogéneos, y se calculará por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición que corresponda a los valores homogéneos adquiridos durante la duración del préstamo y con posterioridad a la transmisión.

Cuando para hacer frente a la devolución de los valores, el prestatario tome a préstamo nuevos valores homogéneos o entregue valores homogéneos preexistentes en su patrimonio, se tomará como valor de adquisición el de cotización en la fecha del nuevo préstamo o de la cancelación. Asimismo, el citado valor de cotización se tomará como valor de transmisión para calcular la renta derivada de la devolución efectuada con valores homogéneos preexistentes.

c) La obligación de practicar pagos a cuenta sobre las rentas a que se refiere el número 2.º del párrafo a) de este apartado 2 corresponderá a la entidad prestataria que hubiera intervenido en la operación, por cuenta propia o de terceros, cuando realice el pago de los correspondientes importes al prestamista, salvo que este último sea una entidad mediadora o una entidad financiera que hubiera intervenido en la operación por cuenta de terceros, en cuyo caso será dicha entidad mediadora o dicha entidad financiera la obligada a practicar la correspondiente retención o ingreso a cuenta cuando abone las rentas a su perceptor.

Las rentas a que se refiere esta letra estarán sujetas al sistema general de pagos a cuenta en los supuestos y con las excepciones previstos para los préstamos en efectivo.

d) Los valores cedidos en préstamo no se computarán por el prestamista a los efectos de la aplicación de la exención del apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

e) Los servicios y operaciones relativos a préstamos de valores se entenderán incluidos, en todo caso, en el ámbito de la exención prevista en el artículo 20.1.18.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, la respuesta pudiera hallarse en los artículos 21.2.3º y 32.2.2º del Proyecto, a cuyo tenor, la exención o la deducción *no resultará de aplicación en relación con los dividendos o participaciones en beneficios recibidos cuyo importe deba ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos proceden, registrando un gasto al efecto...La entidad preceptora de dicho importe en virtud del referido contrato podrá aplicar la exención...o la deducción*, en la medida en que *conservar el registro contable de dichos valores...y los mismos cumplan los requisitos generales de terminantes de la exención o deducción*.

Parece inferirse de la norma precedente que la exención se sitúa en la entidad que es receptora final de los dividendos, en función de los pactos existentes, con tal que la misma mantenga el registro contable de los valores.

## **7. Calificación fiscal diferente con efectos sobre gastos**

El artículo 15.j) del Anteproyecto establece que no serán fiscalmente deducibles los *gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento*. El Proyecto lo ha reproducido literalmente.

La finalidad del precepto es clara. Trata de frustrar las maniobras tendentes a reducir la base imponible de entidades residentes en territorio español mediante operaciones, generalmente financieras, que no determinan, o determinan una carga fiscal exigua, en una persona o entidad vinculada, generalmente extranjera, sea porque no configuran un ingreso o porque el ingreso correspondiente es nula o livianamente gravado.

Para que la restricción opere ha de mediar una calificación fiscal diferente, con independencia de que la misma tenga su origen en una norma fiscal o de otra naturaleza pero fiscalmente asumida. No opera, pues, la restricción por el mero hecho de que el gasto se corresponda con un no ingreso o con ingreso nula o livianamente gravado. Seguramente en la constatación y prueba de la calificación fiscal diferente podrá presentarse alguna dificultad.

El caso prototipo es el de un pasivo financiero asumido por una entidad residente en territorio español que se califica en sede de la entidad no residente vinculada como instrumento de patrimonio, de manera tal que disfruta de algún aligeramiento en orden a evitar una doble imposición que, en rigor, no ha existido.

Naturalmente, la concatenación de operaciones en el seno de un grupo de personas o entidades vinculadas, tendente a la elusión de la norma, ameritará un análisis que busque la calificación fiscal diferente en el destinatario último.

El gasto cuya deducción rechaza esta norma podría, en ciertos casos, igualmente serlo por la norma de limitación de gastos concerniente a los paraísos fiscales del artículo 15.g) del Anteproyecto y del Proyecto, la cual reproduce lo previsto en el artículo 14.1.g) del TRLIS, y, eventualmente, estar asociado a la imputación, en régimen de transparencia fiscal internacional, del artículo 100. g) del Anteproyecto y del Proyecto, el cual reproduce lo previsto en el artículo 107.2.c) del TRLIS.

El solapamiento con la transparencia fiscal internacional se resuelve a favor del artículo 15.j), de acuerdo con lo previsto en el artículo 100.6, ambos del Anteproyecto y del Proyecto, y el solapamiento con la norma sobre paraísos fiscales parece que debe ser resuelto en el mismo sentido, por aplicación del principio de especialidad.

Ha de señalarse que, a diferencia de otras normas limitativas de la deducción de gastos, de clara vitola antiabuso como, por ejemplo, la concerniente a los paraísos fiscales o a los gastos financieros, la establecida en el artículo 15.j) del Anteproyecto y del Proyecto no admite prueba en contrario.

## **8. Calificación fiscal diferente con efectos sobre la exención de dividendos y plusvalías**

El artículo 21.1, penúltimo párrafo, del Anteproyecto, establece que *no se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora*. El Proyecto ha reproducido esta norma.

Este mandato está estrechamente relacionado con la reciente modificación del artículo 4.1.a) de la Directiva matriz-filial, a cuyo tenor los Estados miembros que apliquen el método de exención deben, con carácter general, abstenerse de gravar los ingresos por participación en beneficios de la matriz cuando no son gasto en la filial, pero también, y esto es lo relevante, gravar tales ingresos por participación en beneficios cuando los mismos hayan sido deducibles en sede la filial<sup>4</sup>.

La norma comunitaria no se limita a facultar la no aplicación de la exención sino que obliga a gravar el ingreso, cuando haya generado un gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad participada. En este sentido cumple una función más amplia que la puramente concerniente a una norma relativa a la eliminación de la doble imposición, para, en efecto, adentrarse en el terreno de las normas antielusión. No solo evita la doble imposición sino que rechaza la no imposición.

El texto del Anteproyecto y del Proyecto puede ser entendido como la transposición al ordenamiento interno de la norma comunitaria. En efecto, la no aplicación de la exención determina que el ingreso deba tributar, plenamente.

Por tanto, aun cuando el ingreso tuviere la calificación de dividendo de acuerdo con las normas mercantiles, no procederá la exención si el mismo ha determinado un gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad pagadora, de manera tal que la renta en cuestión deberá tributar plenamente.

El rechazo de la exención no abre el paso a la aplicación de la deducción del impuesto subyacente en el sentido del artículo 32 del Anteproyecto y del Proyecto, norma que, en lo esencial, reproduce lo previsto en el artículo 32 del TRLIS, sencillamente porque tal impuesto subyacente no existe.

Puesto que la exención del ingreso tiene por objeto evitar la doble imposición, pudiera pensarse que el artículo 21.1 del Anteproyecto y del Proyecto es una norma puramente aclaratoria, y tal vez sea así, pero no por ello superflua, pues son bien conocidos los conflictos acaecidos sobre el particular, no muy numerosos pero sí cualitativamente relevantes<sup>5</sup>.

La aplicación de la norma requiere conocer el tratamiento que, a efectos fiscales, ha tenido la transferencia de sustancia patrimonial desde la entidad filial a la matriz, por

---

<sup>4</sup> "(a) refrain from taxing such profits to the extent that such profits are not deductible by the subsidiary, and tax such profits to the extent that such profits are deductible by the subsidiary "

<sup>5</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de febrero de 2014, concerniente a los denominados jurobrasileños.



cuanto la misma establece una relación de causa a efecto entre la distribución determinante del ingreso en sede de la matriz y el gasto fiscalmente deducible en sede de la filial. Si esa transferencia minora la base imponible deberá ser rechazada la exención. En caso contrario deberá ser aceptada, bajo el cumplimiento de los requisitos al efecto establecidos. Nótese que lo relevante es la base imponible, no el resultado contable, aun cuando, de ordinario, los efectos sobre la primera se producirán a través de los efectos sobre el segundo.

## **9. Adquisición apalancada de participación**

Consiste esta operación en la adquisición de una participación mediante endeudamiento, cuya carga financiera recaerá sobre la entidad adquirida, sea mediante la tributación en régimen de consolidación fiscal entre las entidades adquirente y adquirida o a través de la fusión de las mismas.

Se ha discutido si, en caso de fusión, la operación pudiera determinar un supuesto de asistencia financiera en el sentido del artículo 150 del TRLSC y del artículo 35 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, pero el resultado de tal polémica no ha revestido, hasta el momento, consecuencias fiscales respecto de la consideración como gasto fiscalmente deducible de aquella carga fiscal, sin perjuicio, claro está, de lo que resulte de la aplicación de la norma limitativa general del artículo 20 del TRLIS.

El Anteproyecto ha efectuado tres pronunciamientos sobre el particular, cuyo común denominador es que los intereses derivados de estas operaciones serán objeto de un límite específico del 30 por 100 sobre el beneficio operativo de la entidad adquirente. El Proyecto ha modificado permisivamente el límite específico, tal vez inspirándose en la legislación holandesa<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Corporate Income Tax Act, Holland's (el texto que sigue es traducción del autor)

El artículo 10 A declara no deducibles los intereses procedentes de préstamos concedidos por personas o entidades legalmente vinculadas con la entidad prestataria, imputables a las siguientes operaciones:

- La distribución de dividendos o devolución de capital a personas o entidades legalmente vinculadas, por tanto no a socios que no tengan la consideración de vinculados.
- La aportación de capital a una entidad vinculada.
- La adquisición de una entidad legalmente vinculada, determinándose tal consideración después de la adquisición.

No obstante, los intereses serán fiscalmente deducibles si se prueba que la transacción y el préstamo responden a un propósito empresarial, entendiéndose que es así cuando los intereses tributan a un tipo de gravamen no inferior al 10 por 100, a menos que el inspector pruebe lo contrario.

El artículo 15 AD declara no deducibles los intereses imputables a los préstamos, tanto otorgados por vinculados como por terceros, tomados para adquirir o aumentar la participación sobre una entidad, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- Que las dos entidades tributen consolidadamente.
- Que los beneficios de la entidad adquirente, previos a la deducción de los intereses, sean insuficientes para absorberlos.
- Que el préstamo exceda del 60 por 100 del precio de adquisición de la compañía. Este porcentaje decrece todos los años en 5 puntos, hasta alcanzar el 25 por 100.

Hay una franquicia para los intereses que no exceden en 1 millón de euros respecto de los beneficios de la entidad adquirente.

La restricción también se aplica cuando media una fusión entre las dos entidades, o una operación de efecto similar.

Nótese que el artículo 15 AD se distingue del 10 A, en lo tocante a las operación de adquisición de la participación, en que el primero afecta a todos los intereses y el segundo solamente a los derivados de préstamos internos.

### 9.1 Adquisición apalancada mediando consolidación.

El artículo 67 b) del Anteproyecto establece *que a los efectos de lo previsto en el artículo 16 de esta Ley, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad adquirente, sin incluir el beneficio operativo de la entidad o entidades adquiridas teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.*

Los intereses imputables al endeudamiento contraído para financiar la adquisición de la participación son objeto de una limitación específica, además de la establecida con carácter general. La limitación específica se calcula en el 30 por 100 del beneficio operativo de la entidad adquirente de la participación, en tanto que la general versa sobre el 30 por 100 del beneficio operativo del grupo fiscal.

*Ejemplo:* beneficio operativo de la entidad adquirente de la participación 100, intereses imputables a la adquisición de la participación 40, beneficio operativo del grupo fiscal 180, total intereses del grupo fiscal 90 (40+50).

Límite específico:  $100/30\% = 30$ ; exceso 10 (30-40)

Límite general:  $180/30\% = 54$ ; exceso 36 (54-90)

El Proyecto ha modificado sustancialmente el Anteproyecto. En efecto, la base de cálculo del límite la refiere al beneficio operativo *de la entidad o grupo fiscal adquirente*, cuando el Anteproyecto lo refería al beneficio operativo de la entidad adquirente. Ciertamente, el beneficio operativo de la entidad adquirida continua sin ser computado, como tampoco se computará el de *cualquier otra (entidad) que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición.*

En suma, el Anteproyecto refería la base de cálculo del límite al beneficio operativo de la entidad adquirente, en tanto que el Proyecto la refiere, básicamente, al beneficio operativo del grupo fiscal al que pertenece la entidad adquirente. El repliegue respecto del Anteproyecto se completa con una norma que excluye la aplicación del límite, en el periodo impositivo en el que se adquiere la participación, *si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición, y en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, en un 5 por ciento anual hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

La norma proyectada parece establecer un criterio de regularidad financiera, a efectos fiscales. El umbral de regularidad fijado viene a coincidir, en términos generales, con la forma en como las denominadas operaciones de *leveraged-buy-out* se estaban financiando en los años de máximo esplendor de las mismas (2003-2008).

Tiempo habrá para examinar pausadamente la lógica y los efectos prácticos de este cambio, pero de lo que no cabe duda es de que se está ante una variación sustancial.

*Ejemplo:* beneficio operativo de la entidad adquirente de la participación 100, intereses imputables a la adquisición de la participación 40, beneficio operativo del grupo fiscal

180, total intereses del grupo fiscal 90 (40+50), beneficio operativo de la entidad adquirida 60.

Límite específico:  $(180-60)/30\%=36$ ; exceso 4 (36-40)

Límite general:  $180/30\%= 54$ ; exceso 36 (54-90)

## 9.2 Adquisición apalancada mediando fusión

El artículo 16.5 del Anteproyecto se refiere a la fusión de régimen general, y el artículo 83 del Anteproyecto a la de régimen especial que, a la postre, es la que se practica, estableciendo este último precepto que *a los efectos de lo previsto en el artículo 16 de esta Ley, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente al de la actividad desarrollada por cualquier otra entidad que haya sido objeto de una operación de reestructuración con aquella, que se haya acogido a este régimen fiscal especial. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.*

La norma versa, básicamente, sobre el supuesto habitualmente denominado *leveraged-buy-out*, en el que la entidad adquirente de la participación absorbe a la entidad adquirida o entidad objetivo. En este caso los intereses imputables al endeudamiento concertado para adquirir la participación serán soportados por la entidad objetivo.

El Proyecto reduce el impacto de la norma limitativa, por cuanto excluye del beneficio operativo *el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella (la entidad adquirente) en los cuatro años posteriores a dicha adquisición.* Además, al igual que acontece en el régimen de los grupos fiscales, el límite cede ante la regla del endeudamiento no superior al 70 por ciento decreciente en un 5 por ciento hasta alcanzar el 30 por ciento.

La aplicación de la norma no será fácil. Nótese que, tras la fusión, los patrimonios de las entidades concernidas se confunden, de manera tal que el beneficio operativo será uno y solo uno, por más que, idealmente, podría trazarse una división del mismo referenciada a los patrimonios de dichas entidades en el momento anterior de la operación de fusión.

Afortunadamente, el límite especial está llamado a no aplicarse.

En efecto, si el Anteproyecto lanzó un mensaje de disgusto respecto de las operaciones de *leveraged-buy-out*, el Proyecto les ha dado una tibia bienvenida, pues, como se ha indicado anteriormente, el porcentaje del 70 por ciento responde a las prácticas habituales.

Bajo la apariencia de una regulación restrictiva se desliza otra de signo bien distinto. Este cambio de rumbo se ha producido en el contexto del trámite de información pública del Anteproyecto, lo que no habrá pasado desapercibido a los teóricos de la política fiscal.

Más allá de la norma del Anteproyecto y del Proyecto ¿Podría entenderse que la confusión patrimonial propia de una fusión determina la asunción de deuda a cargo de la entidad objetivo? ¿Podría entenderse que esa asunción implica un reparto encubierto de resultados? ¿Podría entenderse que esa asunción implica asistencia financiera? ¿Debería aplicarse, en tal caso, lo previsto en el artículo 15 f) del Proyecto, a cuyo tenor no tienen

la consideración de gastos fiscalmente deducibles *los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico?*

No es fácil dar respuestas a estas cuestiones, por más que la aludida tibia bienvenida auspicie las de sentido negativo.

### **10. Apunte de política fiscal**

Frente a la parquedad de la Ley 43/1995 en materia de intereses, anclada en una norma constreñida al ámbito de las operaciones vinculadas transfronterizas, bastante similar a las que por la década de los noventa se podían encontrar en los ordenamientos fiscales de nuestro entorno, el Anteproyecto y el Proyecto contienen una riquísima regulación, caracterizada por las siguientes notas:

- Limitación general, del 30 por 100 sobre el beneficio operativo, desligada del ámbito de las operaciones vinculadas.
- Limitaciones específicas, concernientes a las operaciones de adquisición interna de participaciones y de adquisiciones apalancadas.
- Encauzamiento de las operaciones con instrumentos híbridos en el seno de los grupos de entidades.

El nuevo cuadro normativo concerniente a la deducción de los intereses, más allá de las imperfecciones técnicas o dificultades de aplicación que en el mismo pudieran percibirse, responde a preocupaciones financieras (exceso de endeudamiento) y fiscales (desplazamiento artificial de beneficios), hondamente sentidas por los responsables de las políticas públicas. Con todo, caben algunas reflexiones:

- En el contexto de un modelo de Impuesto sobre Sociedades basado sobre el resultado contable, la limitación a la deducción de intereses solo está justificada cuando es el cauce de desviación de beneficios entre entidades vinculadas. Este es el parecer de una sentencia del Tribunal Federal Fiscal alemán de diciembre de 2013.
- Las limitaciones objetivas de carácter general provocan una doble imposición para cuya superación los vigentes convenios bilaterales para eliminar la doble imposición no están concebidos.
- Las limitaciones en relación con operaciones financieras específicas, en cuanto fueren correctas desde el punto de vista mercantil, implican una suerte de dirigismo fiscal adverso a la libertad de mercado.

Más allá de las reflexiones precedentes, lo que cabe preguntar es si el modelo vigente de Impuesto sobre Sociedades, basado en el resultado contable, es válido en el momento presente. El autor de estas líneas no está en condiciones de dar una respuesta sólida, pero sí de poner de relieve algunas pautas.

Nótese que el resultado contable es la suma algebraica de dos magnitudes de distinta naturaleza, a saber, el resultado de explotación y el resultado financiero. El primero es la expresión numérica del proceso de aplicación de los factores de la producción y de la distribución de bienes y servicios en el mercado. El segundo recoge varios componentes heterogéneos entre sí. A saber, el coste neto del uso de los capitales ajenos, las participaciones en beneficios, esto es, las rentas generadas y distribuidas por otras empresas a sus accionistas, los resultados de la especulación mediante derivados, y los resultados de la transmisión de participaciones en el patrimonio de otras empresas, básicamente.

Anidan en las partidas del resultado financiero casi todos los problemas que han venido azotando al Impuesto sobre Sociedades, tales como la limitación a la deducción de intereses, el tratamiento de los híbridos, la eliminación de la doble imposición de dividendos y plusvalías sin provocar desimposición (lavado de dividendo), las restricciones al cómputo de los deterioros de activos financieros, entre otros.

La diferencia de naturaleza entre el resultado de explotación y el resultado financiero parece clara, como también lo es la tensión que este último viene arrojando sobre la aplicación del Impuesto sobre Sociedades ¿Ameritarían ambas constataciones una configuración analítica de la base imponible?