

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 1/2012



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Blanco García, Álvaro del y Castro Pacheco, Leoncio Ángel: Novedades fiscales para el año 2012

Miguel Canuto, Enrique de: Los tributos ante la limitación a la materia civil y la materia penal en el Convenio Europeo de Derechos Humanos: el recurso nacional efectivo

Pérez Bernabéu, Begoña: Reflexiones en torno a la sentencia del TJUE de 15 de noviembre de 2011 relativa a la reforma del Impuesto sobre Sociedades de Gibraltar y su consideración como Ayuda de Estado

Piña Garrido, Lilo: Impuestos estatales sobre el juego cedidos a las CCAA: situación tras la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego

Ribes Ribes, Aurora: La tributación de las sucesiones internacionales: medidas adoptadas por la Comisión Europea

NOVEDADES FISCALES PARA EL AÑO 2012

Álvaro Jesús del Blanco García

Instituto de Estudios Fiscales

Leoncio Ángel Castro Pacheco

Abogado

El presente artículo tiene por objeto un análisis sistemático de las distintas modificaciones operadas en las normas jurídicas fiscales, principalmente de rango legal, aprobadas durante el pasado año 2011. El trabajo se estructura de la siguiente manera: se han dividido las novedades fiscales en cinco bloques referidos a los distintos impuestos donde se han operado modificaciones, y un sexto bloque final relativo a las reformas llevadas a cabo en la Ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo, así como en otras leyes fiscales sectoriales

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1.1. *La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible*, introduce una serie de modificaciones en el la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, LIRPF) como son:

- a) La inclusión de la figura del trabajador autónomo económicamente dependiente en las reducciones aplicable para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, modificación con efectos a partir del 1 de enero 2010.
- b) Desde el 1 de enero de 2011 se establece la aplicación de la escala autonómica aplicable al periodo impositivo de 2010 a los contribuyentes con residencia habitual en Ceuta o Melilla.
- c) Asimismo, se elimina la derogación que recaía sobre la deducción por inversiones medioambientales en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante TRLIS), derogación efectiva a partir del 6 de marzo 2011.
- d) También con efectos desde el 6 de marzo de 2011, se establece la consideración como rentas irregulares aquellos rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores cuando se impute en un periodo impositivo posterior al 4 de agosto de 2004.

1.2. *El RD-Ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas* establece una mejora de la deducción por obras de mejora de la vivienda, con efectos a partir del 7 de mayo de 2011.

1.3. *La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego*, en su Disposición Adicional 33ª establece el mantenimiento del régimen fiscal aplicable en el IRPF a los

premios ya exentos en dicho impuesto en el momento de la entrada en vigor de la mencionada Ley, con efectos desde el 28 de mayo de 2011.

1.4. *El RD-Ley del 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa*, declara exentas las ganancias patrimoniales obtenidas con ocasión de acciones o participaciones en empresas de nueva creación. Además, se establecen medidas para favorecer la capitalización de empresas de nueva o reciente creación con la finalidad de impulsar la actividad económica, incrementando las posibilidades de acceso a la liquidez de recientes o nuevos proyectos empresariales, todo ello con efectos a partir del 8 de julio de 2011.

1.5. *La Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social* establece, con efectos desde el 1 de enero de 2013, la regulación de los seguros colectivos de dependencia (reducciones por aportación, límite de la reducción, etc.).

1.6. *Por el RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público*, desde el 1 de enero de 2011 se recupera la antigua deducción por inversión en la vivienda habitual. Además se establece la minoración de los pagos a cuenta por inversión en la vivienda habitual cuando se utilice financiación ajena.

Con efectos desde el 1 de enero de 2012, se prorroga para 2012 el tratamiento de los gastos e inversiones en formación del personal en las nuevas tecnologías. Asimismo se prorroga para 2012 la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

Y con efectos para los periodos impositivos 2012 y 2013, se introduce un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal, un incremento en la cuota de retención e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo, un incremento en el porcentaje de los pago a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales y un incremento sobre el porcentaje de retención sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración.

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

2.1. *La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible* extiende el beneficio derivado del nuevo tratamiento de las instituciones de inversión colectiva y de los fondos de pensiones residentes en los Estados miembros de la Unión Europea distintos de España cuando perciban dividendos de acciones de entidades españolas, a las entidades equivalentes residentes en el Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria. Ello con efectos desde 6 de marzo de 2011.

2.2. *Por el RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre*, y con efectos para los ejercicios 2012 y 2013, se incrementa el tipo general que pasa del 24 por 100 al 24,75 por 100. Respecto a los contribuyentes que operan en España con establecimiento permanente, el tipo complementario aplicable sobre las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas del establecimiento permanente, se eleva del 19 por 100 al 21 por 100. Y en

cuanto a los contribuyentes que operan en España sin establecimiento permanente el tipo se eleva igualmente del 19 por 100 al 21 por 100 aplicable a dividendos, intereses y ganancias patrimoniales.

3. Impuesto sobre Sociedades

3.1. *El RD-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero* establece:

Con efectos desde el 1 de enero de 2011, se establecen las especialidades en relación al régimen de consolidación fiscal: a) en la constitución de grupos cuya sociedad dominante sea la entidad central de un sistema institucional de protección, b) así como, en el caso de que el mecanismo utilizado por las cajas de ahorro sea el ejercicio indirecto de la actividad financiera.

Además, se establece que la no integración de rentas a que se refieren tanto el art. 7.2 del RD-Ley 11/2010 como el régimen especial de fusiones en sociedades, deberá incluir, en su caso, las eliminaciones que tuviesen que ser incorporadas en la base imponible del grupo fiscal consecuencia de aquellas transmisiones, en el supuesto de que esos activos y pasivos formen parte del patrimonio de entidades integrantes de un grupo que estuviese tributando según el régimen de consolidación fiscal.

Por último, se recogen las especialidades a tener en cuenta en la aplicación del artículo 81.1 a) de la Ley (esto es, “las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de consolidación fiscal”) cuando de los grupos antes referidos, quedase excluida de los mismos la entidad bancaria mediante la cual las cajas de ahorros realizasen el ejercicio indirecto de su actividad financiera o a la que hubiesen aportado todo su negocio financiero.

Se incluye de dentro de la definición de grupo fiscal a las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3, del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo.

Con efectos desde el 1 de enero de 2010 se regula cómo determinar la base imponible de las cajas de ahorros y de la entidad central integrantes de un sistema institucional de protección (únicamente, para el período impositivo correspondiente al ejercicio 2010).

3.2. *La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible* establece con efectos 6 de marzo de 2011:

- a) Se mejora el porcentaje de deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y para el fomento de las tecnologías de la información (del 8 por 100 al 12 por 100). Además, se eleva el límite máximo de la deducción del 50 por 100 al 60 por 100 en determinadas condiciones.
- b) Se amplía el ámbito de aplicación de la deducción por protección ambiental a incluirse las instalaciones que eviten la contaminación acústica.
- c) Se adecua la redacción a la normativa actualizada referente a las actividades extractivas a efectos de reducir la base imponible del impuesto en concepto de factor de agotamiento.

- d) Se deroga la eliminación de la deducción por inversiones destinadas a la protección medioambiental.

A partir del 1 de enero de 2011 se permite a la sociedad dominante comunicar determinados acuerdos y variaciones en la composición del grupo fiscal a la Administración Tributaria, en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición.

3.3. *El RD-Ley 12/2011, de 27 de mayo, sobre responsabilidad civil por daños nucleares o producidos por materiales radiactivos*, y con efectos 1 de enero de 2011, modifica la disposición adicional cuarta, relativa al régimen fiscal de las transmisiones de activos realizadas en cumplimiento de las disposiciones con rango de ley y de la normativa de defensa de la competencia.

3.4. *El RD-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011*, establece:

- a) Con efectos de 1 de enero de 2012 se amplía el plazo máximo de la compensación de bases imponibles negativas de 15 a 18 años¹.
- b) Para los periodos impositivos 2011, 2012 y 2013: Se disminuye el porcentaje de amortización anual máximo del fondo de comercio financiero, del 5 por 100 al 1 por 100. Asimismo, se eleva el tipo de los pagos fraccionados calculados para la modalidad de la base imponible corrida.

3.5. *La Ley 31/2011, de 4 de octubre, por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva*, y con efectos desde el 21 de diciembre de 2007, deja sin efectos la deducción del fondo de comercio financiero a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español y residentes en otro Estado no miembro de la Unión Europea, a partir de 21 de diciembre de 2007.

Todo ello, con origen en la Decisión de la Comisión de 12 de enero de 2011. No obstante se establece, para el intervalo entre el 21 de diciembre de 2007 y el 21 de mayo de 2011, la posibilidad de aplicarse la deducción regulada en ese apartado cuando se demuestre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, en los términos previstos en la citada Decisión de la Comisión.

3.6. *El RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público*, mantiene para 2012 el tipo de gravamen reducido en el impuesto sobre sociedades por mantenimiento o creación de empleo. Además, prorroga para el año 2012 la deducción por gastos de formación profesional (gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información).

Por el mismo RD-Ley se establece para los periodos impositivos 2012 y 2013 un incremento de los porcentajes de retención general a que se refiere el artículo 140.6 a) del TRLIS de 19 por 100 al 21 por 100.

¹Tener presente lo establecido en la disposición transitoria 35.

3.7. En cuanto al Reglamento del Impuesto de Sociedades, *el RD 1145/2011, de 29 de julio* deroga el apartado 1 de la disposición transitoria cuarta, relativa al régimen transitorio de las modificaciones introducidas en materia de retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario y sobre ganancias patrimoniales, desde el 31 de julio de 2011.

4. Impuesto sobre el Valor Añadido

4.1. *Por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible*, se establece, desde el 6 de marzo de 2011, la aplicación del mismo procedimiento a las solicitudes de devolución de IVA soportado en un Estado Miembro de la UE (distinto del TAI) por los empresarios o profesionales establecidos en el TAI, así como los establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. Con ello, los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla podrán dirigirse al E.M. de devolución por medio de la página web de la AEAT.

4.2. *La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego*, articula una mejora en la redacción jurídica del precepto para adaptarlo mejor a la ley de regulación del juego. (Con efectos desde el 31 de mayo de 2011).

4.3. *El RD-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011*, establece el tipo súper-reducido de IVA a las entregas de inmuebles destinados a vivienda hasta el 31 de diciembre de 2011.

4.4. *La Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal*, establece, con efectos desde el 1 de enero de 2012, que en las ventas de inmuebles de una empresa en concurso, quien deba ingresar el IVA sea el comprador de tal modo que se convierta en sujeto pasivo de aquel empresario o profesional para quien se realizan las operaciones sujetas al impuesto (inversión del sujeto pasivo).

4.5. *El RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre*, proroga la aplicación del tipo súper-reducido de IVA a las entregas de inmuebles destinadas a vivienda hasta 31 de diciembre de 2012 (relacionado con la modificación del RD-Ley 9/2011, de 19 de agosto).

4.6. En cuanto al Reglamento de Facturación, *el RD 302/2011, de 4 de marzo, por el que se regula la venta de productos a liquidar por diferencia de precios por determinadas instalaciones de régimen especial y la adquisición por los comercializadores de último recurso del sector eléctrico*, establece con efectos 6 de marzo de 2011, la adaptación de las obligaciones de facturación de determinadas entregas y productos sobre energía eléctrica al nuevo marco normativo sobre el sector eléctrico derivado de la transposición normativa de la Directiva 2003/54/CE, de 26 de junio de 2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad.

5. Impuestos Especiales

5.1. *La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible*, articula que desde el 6 de marzo de 2011, se establecerán reglamentariamente los plazos en que deberán presentarse las solicitudes de devolución de los I.I.EE. de fabricación.

5.2. *Por el RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre*, se incrementa de 278€ a 306€ la cantidad que hay que tener en cuenta para calcular el tipo de devolución en relación con

la devolución del gasóleo de uso profesional (a causa de artículo 18.3 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad). Con aplicación desde el 1 de enero de 2012.

6. Modificaciones en normas generales

6.1. Ley General Tributaria

6.1.1. *La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible* ha introducido diversas e importantes modificaciones como la vinculación de la naturaleza de la contraprestación a la gestión del servicio público, la cual tiene efectos desde el 6 de marzo de 2011, lo cual se ha articulado con la supresión del párrafo segundo del artículo 2.2 a), de tal manera que se vincula la naturaleza de la contraprestación (tasa o precio público) a la gestión del servicio público (directamente por un ente público o privado)².

Asimismo se establece la adaptación de la notificación por comparecencia a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, también con efectos desde el 6 de marzo de 2011.

6.1.2. Por la *Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal*, se limita la aplicación del derecho de prelación de la Hacienda Pública para el cobro de los créditos tributarios vencidos a las situaciones extra concursales sin que pueda ser aplicado en las situaciones de concurso. Ello con efectos a partir del 1 de enero 2012.

Esta misma Ley 38/2011 establece, en relación con los supuestos de concurrencia de procedimientos de apremio para la recaudación de los tributos con otros procedimientos de ejecución, la modificación del momento temporal a tener en cuenta para permitir la preferencia del procedimiento tributario respecto del resto (se ha de tomar como referencia la fecha de la diligencia de embargo, que ha de ser anterior a la fecha de la diligencia de embargo, que ha de ser anterior a la fecha de declaración de concurso, y no a la de la providencia de apremio), ello con efectos desde 1 de enero 2012.

6.1.3. *El RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público*, articula, desde el 1 de enero de 2012, una transposición normativa de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

6.2. 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 RGAIT):

6.2.1. *Por el RD 1145/2011, de 29 de julio, con efectos desde 31 de julio de 2011*, se aclaran determinadas dudas respecto de la necesidad de que los inversores no residentes obtengan un número de identificación fiscal cuando inviertan en valores de manera que no tengan que obtener, ineludiblemente, un número de identificación fiscal, pudiendo sustituirse dicho mecanismo de control por otros mecanismos alternativos. Asimismo se simplifican las obligaciones de los inversores no residentes en instrumentos financieros de renta fija para la percepción efectiva de sus rendimientos, así como las relativas a los

²Véase informe de la DGT, de 26 de julio de 2011.

sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades respecto de la inversión en determinados instrumentos financieros de renta fija.

6.2.2. *El RD 1615/2011, de 14 de noviembre*, introduce las siguientes modificaciones, todas ellas con efectos desde el 27 de noviembre de 2011:

- a) Se modifica el mecanismo de regularización en el caso de que la persona física disponga, simultáneamente, de varios números de identificación fiscal. Se sustituye la revocación por la rectificación del NIF, lo que implica que se reconozca de forma expresa la rectificación censal para estos casos.
- b) Se exonera de la obligación de declarar a quienes estuvieran obligados a la presentación de la declaración de operaciones en libro registro (modelo 340).
- c) En cuanto al contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas, con la modificación se deberá seguir presentando una única declaración anual (como hasta ahora) pero la información sobre las operaciones realizadas se proporcionará desglosada trimestralmente. Por su parte, se modifica también el criterio de imputación temporal al homogeneizarse el periodo de imputación con el modelo 340.
- d) Se establece la obligación de declarar determinadas operaciones en el modelo 340, que antes se debían incluir como excepción en la declaración de operaciones con terceras personas.
- e) Se establece un nuevo supuesto de dilaciones por causa no imputable a la Administración derivado del retraso en la notificación de los “días de cortesía” designados por el obligado tributario.
- f) Se retrasa la obligación de presentar por primera vez, del año 2012 al 2014, el modelo 340 por cada periodo de liquidación de IVA o del IGIC respecto de los obligados tributarios no inscritos en el registro de devolución mensual que estén obligados a presentar por vía telemática las declaraciones del IS y/o IVA.

6.3. Se establecen diversas medidas en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales:

6.3.1. *Por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible*, se establece desde el 6 de marzo de 2011 la posibilidad de cobrar tasas por las actividades de verificación para aquellas actividades no sujetas a autorización o control previo.

6.3.2. *La Ley 20/2011, de 21 de julio* regula la posibilidad para los ayuntamientos de establecer una tasa por la instrucción y tramitación de los expedientes matrimoniales en forma civil y por la celebración de los mismos desde el 22 de julio de 2014.

6.3.3. *El RD-Ley 20/2011, de 30 de diciembre*, incrementa el tipo de gravamen del impuesto sobre bienes inmuebles para los inmuebles urbanos (el incremento será del 10 por 100, 6 por 100 o 4 por 100 dependiendo de la fecha en que se llevase a cabo la revisión catastral. Efectos periodos impositivos 2012 y 2013.

6.4. Por la *Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible*, y con efecto desde el 6 de marzo de 2011, se establecen diversas medidas en la del *Texto Refundido de la Ley del Catastro*:

- a) Se aprueba un nuevo procedimiento de subsanación de discrepancias previa intervención notarial.

- b) Se establece una tramitación abreviada en el procedimiento de subsanación de discrepancias cuando no existan terceros afectados.
- c) Se refuerza la colaboración que prestan al catastro los notarios y registradores de la propiedad.
- d) Se reducen los plazos de envío de información al Catastro por los notarios.
- e) Se amplían los casos de comunicación por los notarios y por los registradores de la propiedad, incrementando los supuestos en los que se suple la obligación de declarar por los titulares de los inmuebles.
- f) Se amplía la información catastral a disposición de la sociedad, tanto cartográfica como descriptiva de los inmuebles, mejorando la accesibilidad por medios electrónicos con las limitaciones que se deriven del régimen de protección de datos.
- g) Se generaliza la utilización de la certificación catastral descriptiva y gráfica, el empleo de la cartografía catastral y se mejora la operatividad en la utilización de la referencia catastral.
- h) Se amplía y mejora el procedimiento de comunicaciones y el diseño de nuevos mecanismos de conciliación de la información catastral con la realidad inmobiliaria, a cuyos efectos los notarios podrán participar en la solución de discrepancias y rectificación de errores.
- i) Los procedimientos de acceso a la información catastral, comunicación y colaboración entre administraciones se desarrollarán preferentemente a través de medios telemáticos.

LOS TRIBUTOS ANTE LA LIMITACION A LA MATERIA CIVIL Y LA MATERIA PENAL EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS: EL RECURSO NACIONAL EFECTIVO *

Enrique de Miguel Canuto

Universidad de Valencia

1. Introducción

En el ámbito del Consejo de Europa, la jurisprudencia del Tribunal europeo de Derechos humanos está asumiendo un papel de creciente importancia en los últimos años, en lo que está comprendido un papel relevante en relación con los tributos. Sin embargo, la materia tributaria encuentra un significativo obstáculo a la hora de acceder a la protección del Tribunal de Estrasburgo, que se deriva de la deficiente estructuración de las garantías jurisdiccionales contenidas en el artículo 6 del Convenio europeo de derechos humanos en relación con la materia administrativa.

¿Rigen en los litigios fiscales las garantías jurisdiccionales contenidas en el artículo 6 del Convenio europeo de derechos humanos? Camino directo para entrar en el examen del tema es partir del análisis de la tesis negativa, mayoritaria en el Tribunal de Estrasburgo, que está expresada en la sentencia del caso *Ferrazzini*¹ contra Italia, de 12 de julio de 2.001, y someterla a contraste con la tesis afirmativa del juez Lorenzen recogida en el Voto particular a esta sentencia.

Por otra parte, la acogida por parte de la Carta de Derechos fundamentales de la Unión Europea dada a los derechos protegidos por el Convenio europeo de derechos humanos, introduce un factor novedoso de alta intensidad cuyo alcance corresponde explorar.

Efectuamos una restricción metodológica en este trabajo en cuanto no abordaremos ningún argumento elaborado desde el campo sancionador².

2. El caso *Ferrazzini* contra Italia

Empezaremos con el caso *Ferrazzini*, resuelto por sentencia de 12 de julio de 2.001, que va a servirnos como punto de partida para introducir los argumentos que deben ser valorados en la discusión. Giorgio Ferrazzini, residente en Italia, había solicitado el beneficio de una reducción de impuestos relativos a la transferencia de determinados bienes, *imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM)*, *Imposta di Registro, ipotecaria e catastale*. Recurridas las liquidaciones ante las Comisiones tributarias, transcurrieron largos plazos sin obtener resolución. El actor postula la aplicación de la garantía del artículo 6.1 del Convenio, consistente en el derecho a una resolución

* Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación "El control del ordenamiento jurídico español desde la óptica constitucional y comunitaria", DER 2009-13199 del Ministerio de Ciencia e Innovación.

¹ Sentencia del TEDH 12 de julio de 2001, Caso *Ferrazzini contra Italia*, nº 44759/98.

² Por ello no entraremos en la opinión concordante del Juez Ress en el caso *Ferrazzini*, basada en la similitud entre la ejecución forzosa y las sanciones. Tampoco entraremos en el último argumento esgrimido en el Voto particular de Lorenzen, referente a la relación entre las actuaciones de liquidación y las actuaciones sancionadoras.

judicial en un plazo razonable. La mayoría del Tribunal se posiciona en contra de aplicar las garantías jurisdiccionales a litigios fiscales, mientras que el Voto particular capitaneado por el juez Lorenzen encuentra argumentos de peso a favor de aplicar las garantías jurisdiccionales a los litigios fiscales.

3. Postura Mayoritaria

La postura mayoritaria del Tribunal en el caso *Ferrazzini*, rechaza la aplicación de las garantías jurisdiccionales del art. 6 del CEDH a los impuestos, por entender que se trata de obligaciones de Derecho público extramuros de la materia civil y de la materia penal, que son los dos campos de juego propios de estas garantías³. Esta postura negatoria en cuanto a los impuestos puede ser sintetizada en tres puntos.

Primero: la Jurisprudencia tradicional ha afirmado la *autonomía* de la noción de derecho civil y obligación civil, noción que no cubre las obligaciones de la legislación fiscal, ni las obligaciones cívicas de la sociedad democrática. La autonomía de la noción está en relación con el objeto y fines del Convenio europeo y la noción no puede tomar como única referencia el derecho interno. Cabe indicar que es ésta una afirmación apodíctica del Tribunal, rayana en la petición de principio, porque no expresa fundamentación alguna de ella. El Voto particular pondrá en cuestión la autonomía desde la óptica de que las sentencias del Tribunal no contienen ninguna definición de qué alcance tiene la autónoma noción de obligación civil a los efectos de Convenio.

Segundo: la *intervención* creciente del Estado en la vida de los individuos lleva al Tribunal de Estrasburgo a hacer evaluación de los resultados de la evolución producida en el sentido de preguntarse si en la actualidad existe en la regulación un predominio de elementos de Derecho privado sobre los elementos de Derecho público. Descendiendo a la materia fiscal, contesta negativamente el Tribunal por entender que no ha habido una intervención nueva del Estado en el campo “civil” de la vida de los individuos y por ello que la materia fiscal sigue siendo núcleo duro de las *prerrogativas del poder público*, donde sigue predominando el carácter público en la relación del contribuyente con la colectividad⁴.

Tercero: el *Protocolo* primero del Convenio, entiende el Tribunal, que *reserva* a los Estados el derecho a poner en vigor las medidas necesarias para asegurar el pago de los impuestos, derecho que queda al margen de los derechos civiles. En consecuencia, “*démontrer qu’un litige est de nature patrimoniale n’est pas suffisant á lui seul pour entraîner applicabilité de l’art.6.1 sous son aspect civil*”, si la obligación afectada se mueve en el campo del Derecho público.

La tesis mayoritaria del Tribunal produce el resultado de la infiscabilidad de las actuaciones de los Estados en cuanto la ausencia de control judicial interno no es considerada vulneración del derecho fundamental a tutela judicial efectiva (o “proceso equitativo”) del particular.

³ “Selon la jurisprudence traditionnelle des organes de la Convention” Il peut exister des obligations patrimoniales à l’égard de l’Etat ou de ses autorités subordonnées qui, aux fins de l’article 6 .1, doivent passer pour relever exclusivement du domaine du *Droit public* et ne sont, en conséquence, pas couvertes par la notion de droits et obligations de caractère civil. Hormis les amendes imposé est a titre de sanction pénale ce sera le cas en particulier lors qu’une obligation qui est de nature patrimoniale résulte d’une législation fiscale ou fait autre ment partie des obligations civiques normales dans une société démocratique (voir, entre autres, *Schouten et Meldrum c. Pays-Bas*, arrêt du 9 décembre 1994)” (n° 25).

⁴ “The Court considers that tax matter still form part of the *hard core of public-authority prerogatives*, with the public nature of the relationship between the taxpayer and community remaining predominant”.

Tres argumentos generales pueden ser opuestos a la tesis de la mayoría. Que es inarmónica con la Exposición de motivos del Convenio según la cual los Estados europeos están resueltos a tomar las medidas adecuadas para asegurar la *garantía* colectiva de los derechos humanos. Que los derechos humanos son derechos subjetivos, por lo que la garantía procesal de su ejercicio es un elemento constitutivo de los propios derechos. Que los derechos humanos son expresión del Estado de Derecho y no de un Derecho fantasioso que prescinde de la existencia de la organización administrativa del Estado.

4. Tesis discrepante de Lorenzen

El juez Peer Lorenzen⁵, en su Voto particular, discrepa de la apreciación sobre la evolución habida en materia fiscal que es sostenida por la mayoría del Tribunal. Y discrepa acerca de la interpretación de sesgo excluyente que el Tribunal efectúa de la potestad de imposición del Estado que es mencionada en el tercer inciso del art. 1 del Protocolo Primero.

Según la apreciación del Voto particular, la jurisprudencia actual no suscribe el acercamiento restrictivo de la obligación civil postulado por la mayoría, sino que, en sentido contrario, en el tiempo se ha llevado a cabo la extensión de la garantía procesal a relaciones individuo-Estado excluidas en origen.

¿La jurisprudencia actual permite trazar una distinción clara entre obligaciones civiles y obligaciones no civiles a los efectos del Convenio?

La tesis de Lorenzen es que las garantías jurisdiccionales del art. 6 deben ser aplicadas a las cuestiones fiscales, con base en la anterior jurisprudencia, si la injerencia del Estado concierne a los intereses patrimoniales del individuo y la medida no está fundada en un poder discrecional sino que se funda en disposiciones legales de contenido fiscal (ap. nº 7). El juez Lorenzen parte de la distinción *potestad reglada*-potestad discrecional para sostener que, a diferencia de los litigios relativos a las leyes presupuestarias, la obligación de pago de impuestos deriva de una potestad reglada “que se funda en la aplicación de disposiciones legales”.

Como consecuencia, Lorenzen cuestionará la contraposición entre, por un lado, obligaciones cívicas en una sociedad democrática y, por otro lado, derechos y obligaciones de carácter civil, en que se apoya la mayoría para, ubicándola en el segundo grupo, acabar por excluir la materia fiscal.

En la tesis de Lorenzen subyace admitir la infiscabilidad de las decisiones discrecionales del Estado, lo que supone admitir una parcela de inmunidad de la arbitrariedad de la actuación del Estado, lo que es impropio de un Estado de Derecho.

Por otra parte, a juicio del juez Lorenzen, del *Protocolo* Primero del Convenio no se desprende la intención de los Estados contratantes de denegar la tutela judicial a los individuos, porque las garantías procesales no restringen a los Estados el poder imponer obligaciones fiscales ni garantizar el pago de los impuestos. Tres argumentos son los que Lorenzen desarrolla.

Argumento sustantivo: *Comment peut –on justifier de soustraire au contrôle de la Cour l’application des droits procéduraux garantis par l’article 6.1 dans le cadre d’un*

⁵ Al voto particular del juez Lorenzen se adhirieron los jueces Rozakis, Bonello, Straznicka, Bîrsan y Fischbach. Para mayor simplicidad lo citaremos como tesis o voto particular de Lorenzen.

contentieux dont la substance est directement liée à un droit civil, en l'occurrence le droit au respect des biens?". La posterior sentencia *Aon Conseil* de 2007 puede ser ubicada en tal sentido.

Argumento procesal: "Pareille interprétation rait également á l'encontre de l'évolution constante de la jurisprudence de la Cour, selon la quelle des dispositions matérielles de la Convention, telles que les articles 2, 3 et 8, doivent être interprétées comme imposant également des *obligations procédurales* aux Etats". La posterior sentencia *Maschino* de 2008 puede ser ubicada en este sentido.

Argumento evolutivo: se ha producido, a su juicio, una importante evolución en los Estados contratantes, en que la gran mayoría de los litigios en materia fiscal pueden ser encuadrados en un procedimiento ante las jurisdicciones ordinarias. Frente a la primera época del desarrollo del Convenio en que había pocas posibilidades de poder obtener un control judicial o ni siquiera un simple control de las decisiones fiscales en dichos Estados.

Vamos a examinar casos posteriores a la sentencia *Ferrazzini* que suministran elementos de interés para la reflexión que nos ocupa. Antes de examinar el caso *Maschino* de 2008 vamos a analizar un intento de superar las deficiencias de las garantías jurisdiccionales en el Convenio europeo dando prioridad al derecho material implicado, que en el caso es el respeto a la propiedad: el caso *Aon Conseil* de 2007.

5. El caso *Aon Conseil* contra Francia

En el caso *Aon Conseil*⁶, resuelto por sentencia de 25 de abril de 2007, los recurrentes que habían solicitado la devolución del IVA indebidamente pagado desde 1 de enero hasta 30 de junio de 1978, por razón de la falta de transposición en plazo de la 9ª Directiva, y que habían encontrado el obstáculo de la jurisprudencia francesa que no reconocía el efecto directo a las directivas comunitarias, cuando finalmente se produce el cambio de criterio de esa jurisprudencia, se encuentran con que le es opuesto el plazo de prescripción de cuatro años anteriores a la resolución judicial, que conduce a la desestimación del recurso.

Los actores alegan vulneración del derecho al respeto de su propiedad, con base en el artículo 1 del Protocolo Primero del Convenio, por cuanto el art. 190 del *Livre des procédures Fiscales*, al limitar el tiempo para el acceso al Tribunal, produce el resultado de dejarles privados del derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido indebidamente pagado a la luz del Derecho comunitario.

Punto clave del debate es si existe o no un bien patrimonial susceptible de protección por el Protocolo del Convenio. Los recurrentes tienen un derecho sustantivo nacido de la Directiva, que es una norma comunitaria perfectamente clara precisa y directamente aplicable (ap. nº 42) y consiste en un derecho de crédito frente al Estado en concepto del IVA indebidamente pagado, en el periodo de 1 de enero a 30 de junio de 1978 (ap. nº 44).

Ante el obstáculo procesal que encuentra el reconocimiento del derecho, el artículo 190 del *Livre des Procédures Fiscales*, el Tribunal partirá de que "*L'interprétation déraisonnable d'une exigence procédurale qui empêche l'examen au fond d'une demande emporte la violation du droit á une protection effective par les courts et*

⁶ Sentencia del TEDH Caso *Aon Conseil et Courtage SA* contra Francia, caso nº 70160/01.

tribunaux”, con apoyo en el caso *Miragall Escolano contra España* de 2000. En consecuencia, no cabe oponer al derecho sustantivo de respeto a la propiedad, un recurso que es ineficaz en el derecho interno, porque no da viabilidad a la pretensión de devolución, como lo revela el cambio de criterio jurisprudencial habido en Francia en este punto. Tampoco cabe en consecuencia, por las mismas razones, oponer una norma procesal preclusiva que es vulneradora de la Directiva comunitaria directamente aplicable (ap. n° 42).

Entrando en el control o juicio de proporcionalidad, el Tribunal pondrá en juego la limitación de índole procesal en el análisis del equilibrio interés general-derecho individual relativo al derecho sustantivo. La ausencia de recurso efectivo para el particular es circunstancia que coadyuva a la ruptura del equilibrio debido entre el interés general y el derecho individual como justificador de la limitación del derecho al respeto de la propiedad (ap. n° 46).

En el caso *Aon Conseil* de 2007, como en los casos *Dangeville* de 2002 y *Cabinet Diot* de 2003, que forman una unidad de doctrina, el Tribunal de Estrasburgo concluirá el reconocimiento del derecho al respeto de la propiedad como fundamento para la devolución del impuesto y no reconocerá nominativamente ninguna garantía procesal, a diferencia de la solución dada al caso *Maschino* de 2008, aun cuando es un elemento clave de su razonamiento.

En el caso *Aon Conseil* se produce una fuerte imbricación del derecho material y la garantía procesal, pudiendo efectuarse tres anotaciones: 1ª el Tribunal utiliza una metodología que da prioridad al derecho material implicado 2ª la protección del derecho material exige la concurrencia implícita de la garantía procesal de efectividad en el acceso al tribunal 3ª la ausencia de garantía procesal, por sí misma, rompe el equilibrio interés general-derecho individual como justificación de la limitación del derecho sustantivo.

6. El caso *Maschino contra Francia*

En el caso *Maschino*⁷ *contra Francia*, resuelto por sentencia de 16 de octubre de 2008, el recurrente, nacido en Dublín, es residente en Francia y en Costa Rica, asesor fiscal en varios Estados de la Unión, gerente de sociedades como la sociedad británica Mancastel Ltd, que subcontrata con empresas francesas, y está en relación con la sociedad grupo EM& GH, registrada en Costa Rica y domiciliada en Dublín. Recibe visita de la Administración fiscal en el domicilio situado en un castillo de Francia, en que se efectúa la incautación de documentación contable, cartas de y a clientes, en relación con el incumplimiento de sus obligaciones en el marco del IVA francés y del IVA británico. El Tribunal de Metz expide la autorización a los agentes de la Administración fiscal para entrar en el domicilio del recurrente y el que lo fuera de la sociedad grupo EM &GH, con vistas a obtener pruebas de sus actuaciones de incumplimiento de sus obligaciones fiscales. Contra esa autorización judicial el Derecho francés solo concede recurso de casación, según el art. 16 del *Libre des procédures fiscales*.

El actor alega vulneración de la *garantía jurisdiccional* contenida en el art. 6.1 del Convenio, porque el recurso de casación no permite cuestionar los elementos fácticos recogidos en la autorización del juez a la Administración. Por ello se considera privado de un recurso efectivo ante una instancia nacional para defender la integridad de su

⁷ Sentencia del TEDH 16 de octubre 2008, caso *Maschino contra Francia*, caso n° 10447/03.

domicilio, con vulneración del art. 13 (recurso efectivo) en combinación con el art.8 (respeto al domicilio).

El Tribunal de Estrasburgo, presidido por el juez Lorenzen, en primer lugar, abordará la alegación relativa a la garantía jurisdiccional, acudiendo para ello a la anterior doctrina del caso *Ravon* de 2008 y señalando: 1º. “que ce la implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un *contrôle juridictionnel effectif*, en fait comme en droit, de la régularité de la decisión prescrivando la visita ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement. 2º. “le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d’irrégularité, soit de prévenir la survenance de l’opération, soit, dans l’hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eulieu, de fournir à l’intéressé un redressement approprié. 3º. “Dans ce même arrêt, elle a constaté que (...) les personnes faisant l’objet d’une visite domiciliaire sur le fondement de l’article L. 16 B du livre des procédures fiscales n’ont pas accès à un telcontrôle. Elle a en conséquence conclut à la violation de l’article 6 § 1 de la Convention”. La conclusión será declarar la vulneración de la garantía jurisdiccional de acceso a un tribunal recogida en el artículo 6.1 del Convenio.

Respecto a la *relación* de la garantía jurisdiccional del art. 6 con el derecho a un recurso efectivo del art.13, el Tribunal de Estrasburgo reitera tres premisas:1ª Que las garantías jurisdiccionales del art. 6.1 del Convenio juegan como *lex specialis* por relación al derecho a un recurso efectivo del art. 13 del Convenio, 2ª Que el contenido del artículo 6.1, la panoplia de garantías propias del proceso judicial, es más *estricto* que el contenido del derecho al recurso del artículo 13 del Convenio, 3ª Que la garantía del artículo 13 se encuentra *absorbida*, esto es, está comprendida en las garantías del art. 6.1 del Convenio⁸. Anotamos que decir que la garantía del artículo 13 del Convenio está absorbida en las garantías del artículo 6.1 (relación parte – todo) es incoherente con decir que las garantía jurisdiccionales del artículo 6.1 juegan como *lex specialis* (relación especialidad-generalidad) respecto al derecho al recurso efectivo del artículo 13 del Convenio.

En segundo lugar, el Tribunal aborda la alegación del actor relativa a la vulneración del derecho al *respeto al domicilio*, con base en el artículo 8 del Convenio, por haber sufrido, a su juicio, la incautación masiva e indiferenciada de documentos, de manera desproporcionada con el objetivo perseguido, por la Administración fiscal de Metz.

El Tribunal parte de que ha habido una injerencia por parte de la Administración en el ejercicio de la vida privada y el respeto al domicilio, entendiendo aplicables las garantías recogidas en la sentencia del caso *Keslassy* de 2.002, si bien razonará que la injerencia está prevista por la ley, la visita se dirigió a una finalidad legítima, las actuaciones guardaron proporción con la finalidad buscada y, por lo tanto, la visita era necesaria para obtener la finalidad buscada, en una sociedad democrática.

Subrayamos la sutileza del Tribunal que, primero, entiende vulnerada la garantía jurisdiccional y, a continuación, desestima la vulneración del respeto al domicilio. “Le fait qu’en violation de l’article 6 § 1 de la Convention, les personnes visées par une telle

⁸ El Tribunal alcanza la conclusión de que debe examinar exclusivamente la vulneración de las garantías jurisdiccionales del artículo 6.1 del Convenio. Pues bien, si en el examen de los motivos relativos a las garantías jurisdiccionales del art. 6.1 se alcanzara un resultado desestimatorio, el Tribunal debería entrar a analizar la vulneración del derecho a un recurso efectivo del artículo 13 del Convenio, por su carácter de *lex generalis*.

mesure n'ont pas accès à un "tribunal" ausens de cette disposition (arrêt *Ravon*) ne met pas en cause la pertinence de ces garanties (arrêt *Keslassy*); ce la ressort d'ailleurs clairement des motifs de l'arrêt *Ravon*".

La inexistencia de vulneración del derecho al respeto del domicilio no es obstáculo para que el Tribunal de Estrasburgo reconozca la vulneración de la garantía jurisdiccional en relación con el respeto al domicilio.

Pasaje clave en relación con la doctrina del caso *Maschino* de 2.008 es el recogido en el apartado nº 24 de la anterior sentencia del caso *Ravon*⁹ de 2.008, en el cual el Tribunal de Estrasburgo razona del siguiente modo: 1º "A cet égard, il est vrai que, comme le soutient le Gouvernement, la Cour a confirmé dans l'arrêt *Ferrazzini* que "le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil". Force est ce pendant de constater que la "contestation" dont il est présentement question *ne relève pas d'un contentieux de cette nature*". 2º "Comme indiqué précédemment, elle porte sur la régularité des visites domiciliaires et saisies dont les requérant sont fait l'objet: en son cœur se trouve la question de la méconnaissance ou non par les autorités de leur droit au respect du domicile". 3º "Or le caractère «civil» de ce droit est manifeste, tout comme l'est sa connaissance en droit interne, qui résulte non seulement de l'article 9 du Code civil, mais aussi du fait que la Convention, qui le consacre en son article 8, est directement applicable dans l'ordre juridique français."

La conclusión en el caso *Ravon* de 2008, precedente del caso *Maschino* de 2.008, es la admisión del recurso ante el Tribunal de Estrasburgo por vulneración de las garantías jurisdiccionales del artículo 6.1 del Convenio.

Las actuaciones de comprobación, en el caso *Ravon*, referían al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre el valor añadido. El Tribunal dejará a un lado la consideración de qué impuestos son los que están implicados. Razonará que la actuación de los agentes de la Administración debe someterse a las garantías jurisdiccionales del art. 6 del Convenio. Para fundarlo acudirá a la implicación del derecho al respeto del domicilio, que es un derecho que está protegido por el Convenio.

7. Una vía hermenéutica de superación

La opinión disidente del Juez Lorenzen en la sentencia *Ferrazzini* de 2.001, en su relación dialéctica con la tesis mayoritaria, pone sobre la mesa los términos de la cuestión relativa a las deficiencias del Convenio Europeo de Derechos Humanos en cuanto al reconocimiento de las garantías jurisdiccionales en relación con la materia fiscal.

En mi opinión, una vía hermenéutica para superar la limitación a la materia civil y la materia penal y potenciar las garantías jurisdiccionales en relación con los tributos es la que pasa por la puesta en relación del derecho a un recurso efectivo (art. 13) y la garantía del respeto a la propiedad frente al deber de pagar impuestos (art. 1 del Protocolo Primero).

7.1. Recurso efectivo y respeto a la propiedad

Por una parte, se reconoce a toda persona el derecho al respeto de sus bienes patrimoniales, sin perjuicio de la potestad de los Estados de poner en vigor las leyes necesarias para conseguir el pago de los impuestos (Protocolo), y, por otra parte, se

⁹ Sentencia TEDH 21 de febrero de 2008, caso *Ravon* contra *Francia*, caso nº 18497/03.

garantiza que toda persona cuyos derechos reconocidos en el Convenio hayan sido violados tiene derecho a la concesión de un recurso efectivo ante una instancia nacional (art. 13). Los Estados parte en el Convenio asumieron que la vulneración del derecho al respeto de la propiedad por la ley impositiva, consecuentemente, da derecho al perjudicado a un recurso efectivo ante una instancia nacional. El reconocimiento del derecho a un recurso efectivo en el art. 13 del Convenio europeo no es restringido a la materia civil y la materia penal, lo que da natural entrada a la materia administrativa tributaria.

7.2. Condición de admisibilidad

En el Caso *Ravon* de 2008 y en el caso *Maschino* de 2008 vemos que la alegación de vulneración del respeto al domicilio abre la puerta de entrada a la consideración de la vulneración de las garantías jurisdiccionales del Convenio (nº 24 a 26), lo que no resulta obstaculizado por el hecho de que el Tribunal de Estrasburgo finalmente acabará rechazando la alegación de vulneración del respeto al domicilio. Podemos deducir que la imbricación del derecho al recurso efectivo con el derecho material protegido por el Convenio puede hacer la función de una condición de admisibilidad de la vulneración del derecho al recurso, que es compatible incluso con la desestimación de la alegación del derecho material al entrar el Tribunal en la cuestión de fondo.

7.3. Reconocimiento y contenido

La tesis de la reserva al Estado de la potestad impositiva, sostenida por la mayoría en el caso *Ferrazzini*, como argumento para excluir las garantías procesales del art. 6 del Convenio, es incoherente con la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, en casos como el caso *Dangeville* de 2002, el caso *Cabinet Diot* de 2003 y el caso *Aon Conseil* de 2006. La inexistencia de recurso o un recurso ineficaz no pueden ser opuestos al derecho material.

Respecto al contenido del derecho, carece de sentido un derecho a un recurso efectivo que esté vacío de contenido. Ni habría recurso, ni ninguna efectividad. Para darle contenido, en el contexto del Convenio, hemos de acudir al derecho a un proceso equitativo, por un juez independiente, en un plazo razonable, con una publicidad adecuada (art. 6)¹⁰. El refuerzo a una garantía procesal del Convenio lo lógico es que sea buscado en normas del Convenio en materia procesal.

7.4. Ausencia de recurso

Respecto a la ausencia de recurso, en el caso de que el Derecho nacional no haya concedido un recurso efectivo contra la actuación de la Administración tributaria entonces se producirá una vulneración del Convenio europeo, del art. 13, lo que permite al particular acudir al Tribunal Europeo de Derechos Humanos. “L’interprétation déraisonnable d’une exigence procédurale qui empêche l’examen au fond d’une demande emporte la violation du droit á une protection effective par les cours et tribunaux” afirma el Tribunal de Estrasburgo en la sentencia del caso *Aon Conseil* de 2.007.

7.5. Nuevos argumentos

¹⁰ El Tribunal de Estrasburgo atribuye la condición de *lex specialis* a la garantía jurisdiccional del art. 6.1 del Convenio y, caso de que habiendo sido alegada no se concluya su vulneración, ya no examina la vulneración del artículo 13 del Convenio sobre derecho a un recurso efectivo. En esta postura, si bien se piensa, subyace, al fondo, una identificación del contenido de ambos preceptos.

Además, el art. 3 del Estatuto del Consejo de Europa, de 5 de mayo de 1.948, dice que todo miembro del Consejo reconoce el principio de la preeminencia del Derecho y el principio en virtud del cual toda persona puesta bajo su jurisdicción debe gozar de los derechos humanos y libertades fundamentales. La preeminencia del Derecho no es restringida a los solos ámbitos civil y penal.

A Estados como el español cuya Constitución reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva sin restricciones en todos los órdenes jurisdiccionales (art. 24), el TEDH no puede recortarles las garantías jurisdiccionales, porque según el propio Convenio (artículo 53) éste no puede ser interpretado de modo que limite los derechos humanos reconocidos con base en la legislación de un Estado parte.

7.6. Objeto tutelado

En la garantía del artículo 13, la vulneración de un derecho del Convenio es tutelada no solo mediante recurso ante el TEDH sino también mediante recurso efectivo ante una instancia nacional. Sin embargo, las garantías del artículo 6.1 no se restringen a la vulneración de derechos del Convenio, sino que abarcan también a los derechos reconocidos por el Derecho nacional.

En el recurso nacional efectivo del artículo 13 el objeto de la tutela se limita a los derechos del Convenio, mientras que en las garantías jurisdiccionales del artículo 6.1 el objeto de la tutela son los derechos reconocidos en el Derecho interno y no solo los derechos recogidos en el Convenio.

Concluimos, en suma, que el juego del derecho a un recurso nacional efectivo permite superar solo en parte, en lo más esencial, la deficiencia del Convenio de Roma respecto a las garantías jurisdiccionales del artículo 6.1 del Convenio.

Vamos ahora a ver que, por otra parte, la Carta de Derechos fundamentales de la Unión permite borrar la deficiencia del Convenio cuando concurre un punto de conexión con la esfera de competencias propias del Derecho de la Unión.

8. Relevancia del Derecho de la Unión

¿Qué relevancia tiene el Derecho de la Unión desde la óptica de las deficiencias de las garantías jurisdiccionales en el art. 6 del Convenio europeo de Derechos humanos? ¿Puede la Carta de Derechos fundamentales de la Unión salir al paso de estas deficiencias? El Derecho de la Unión acoge y refuerza los derechos del Convenio en calidad de derechos fundamentales de la Unión.

Principios generales del Derecho de la Unión

En la “esfera del Derecho de la Unión”, esto es, cuando concurra un *punto de conexión* con los objetivos y competencias de la Unión europea, entra en juego el art. 6 del Tratado ¹¹ de la Unión según el cual los derechos protegidos por el Convenio europeo de Derechos humanos, junto a, como veremos, la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, “*forman parte* del Derecho de la Unión”.

¹¹ El apartado 3 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea, cuyo texto proviene del Tratado de Amsterdam (1997), dice que “Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio europeo para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales”.

Los derechos protegidos por el Convenio europeo forman parte del Derecho de la Unión como *principios generales* del Derecho de la Unión, lo que supone (G. ISAAC)¹² otorgarles un valor superior al Derecho derivado, que se impongan a las instituciones de la Unión Europea y que también se impongan a los Estados miembros cuando estos dictan actos de aplicación del Derecho de la Unión.

Consecuencia que sobresale es que los derechos protegidos por el Convenio quedan dotados de primacía o prevalencia frente a normas internas (control de convencionalidad) y del “efecto directo” ante los jueces nacionales, en la *esfera de juego propia del Derecho de la Unión*, lo que supone, a estos efectos, multiplicar la eficacia en juicio de los derechos protegidos por el Convenio, en armonía con su rol de derechos fundamentales de la Carta.

Por otra parte, el incumplimiento por los Estados del Convenio Europeo de Derechos Humanos podrá dar lugar a un *recurso por incumplimiento* ante el Tribunal de Justicia de la Unión europea. Y el juez nacional podrá elevar una *cuestión prejudicial*, si se le suscitan dudas en la interpretación del CEDH y la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, porque los derechos del CEDH, a estos efectos, forman parte del Derecho de la Unión.

La sentencia prejudicial o sentencia del recurso de incumplimiento en relación con los derechos del Convenio tendrá los *efectos ejecutivos* que son propios según el Derecho comunitario, orillándose así los obstáculos derivados de las limitaciones del carácter ejecutivo que acompañan a las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Las consecuencias que se derivan de la asunción de derechos protegidos por el Convenio europeo de Derechos humanos en calidad de derechos fundamentales de la Unión europea, claro es que no rigen y no se aplican a los Estados componentes del Consejo de Europa que no son miembros de la Unión europea.

Desde la otra orilla, señalar, a su vez, que ninguna disposición del Convenio puede ser interpretada de manera que limite los derechos humanos que puedan ser reconocidos con base en la legislación de un Estado parte o con base en otro Convenio en que éste participe (art. 53). Luego, según el Convenio, éste no puede restringir el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión que deriva de los Tratados.

En suma, los derechos recogidos en el Convenio mimetizan, a estos efectos, la condición de Derecho de la Unión.

Carta de Derechos Fundamentales

Circunstancia digna de consideración es que, a partir de 2007, se asigna a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea el mismo valor que tienen los Tratados de la Unión. Esto es causa de significadas consecuencias. La Carta es un sistema tripolar que agrupa a los derechos en ella tipificados junto a los derechos del CEDH y los derechos fundamentales de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros (artículo 6.3 del TUE), y conceptúa todos ellos como “derechos fundamentales de la Carta”. Este es su rasgo más peculiar.

Protección más extensa: En primer lugar, en cuanto a las garantías jurisdiccionales de los derechos fundamentales, la Carta de la Unión otorga al particular una protección más extensa que el Convenio de Roma, porque el art. 47 de la Carta no está limitado a

¹² Isaac, G.: *Manual de Derecho comunitario general*, 5ª ed., Barcelona, 2000, pág. 225.

la materia civil y la materia penal, lo que, en el ámbito de las competencias de la Unión Europea, supone completar y reforzar las garantías jurisdiccionales para estos derechos.

La Guía de Explicaciones sobre la Carta, respecto al artículo 47 de la Carta señala: 1º que en el Derecho de la Unión el derecho a un tribunal no se aplica únicamente a litigios relativos a derechos y obligaciones de carácter civil. 2º que es una de las consecuencias del hecho de que la Unión sea una Comunidad de derecho, tal y como lo hizo constar el Tribunal de Justicia en el asunto 294/83 *Les Verts c. Parlamento Europeo* (sentencia de 23 de abril de 1.986). 3º que, no obstante, salvo en lo referente a su ámbito de aplicación, las garantías ofrecidas por el CEDH se aplican de manera similar en la Unión.

Tradiciones constitucionales: En segundo lugar y además, en la medida en que la Carta reconozca derechos fundamentales resultantes de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, dichos derechos deben ser interpretados en armonía con las citadas tradiciones (artículo 53. 2 de la Carta). Las tradiciones constitucionales están en la génesis jurisprudencial de los derechos fundamentales en la Unión Europea.

El pleno reconocimiento de la *tutela judicial efectiva* en la mayoría de las tradiciones constitucionales de los Estados miembros de la Unión Europea puede jugar también un papel de añadido refuerzo del ámbito de aplicación potencialmente expansivo de las garantías jurisdiccionales en el Convenio europeo de derechos humanos en cuanto recibidas en la Unión Europea.

Según la jurisprudencia del Tribunal de la Unión, sintetizada y acogida en la sentencia del caso *Deb* de 22 de diciembre de 2010 (C-279/09), el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en cuanto protegido en el Derecho de la Unión encuentra su origen y “resulta de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros” (nº 29).

Recordemos que, según la Explicación al artículo 52.4 de la Carta, “en lugar de seguir un planteamiento rígido de mínimo común denominador, los derechos correspondientes recogidos en la Carta deben interpretarse de forma que ofrezcan un *elevado nivel de protección* que resulte apropiado para el Derecho de la Unión y esté en armonía con las tradiciones constitucionales comunes”.

Recursos equivalentes: Por otra parte, la asunción de los derechos protegidos por el Convenio europeo de Derechos humanos en calidad de derechos fundamentales en la Carta de la Unión (art. 52.2 de la Carta) tiene como consecuencia para los Estados miembros que, por razón del principio de equivalencia, los Estados de la Unión deban concederles una *protección judicial* al menos *equivalente* a la propia de los derechos fundamentales de la Constitución nacional. Por razón del método de equivalencia, el ordenamiento interno debe regular los recursos judiciales para la salvaguarda de los derechos de la Unión, de manera que las normas no sean menos favorables que las correspondientes a los recursos internos de naturaleza semejante, es recordado en la sentencia del caso *Deb* de 2.010 (nº 28).

En consecuencia, el sistema interno de recursos o medios de impugnación del Estado miembro que puede dar cauce a la vulneración de un derecho fundamental contenido en la Constitución nacional amplía su esfera aplicativa a las alegaciones de vulneración de derechos protegidos por el Convenio europeo. No solo el amparo constitucional y el amparo “ordinario” o protección de derechos fundamentales, sino también los recursos contencioso-administrativos, tanto en primera instancia como en fase de apelación o

fase de casación deben cubrir la invocación de derechos recogidos en el Convenio en su rol de derechos fundamentales de la Carta.

Interconexión de garantías: Para el Tribunal de la Unión, en su sentencia del caso *Deb* de 2010, la tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho de la Unión que ha sido recogido en los artículos 6 y 13 del CEDH, y además, según las Explicaciones incluidas en la Carta, el artículo 47 párrafo segundo de la Carta se corresponde con el artículo 6.1 del CEDH. A ello podemos añadir que según las mismas Explicaciones, el párrafo 1º del artículo 47 de la Carta “se basa en” el artículo 13 del Convenio europeo de Derechos humanos.

Frente a la relación de mutua exclusión entre el artículo 6.1 y el artículo 13 del CEDH presente en la Jurisprudencia de Estrasburgo, que considera al artículo 6.1 como *lex specialis* respecto al artículo 13, sin embargo, la Jurisprudencia de Luxemburgo subraya la matriz común a ambos preceptos como fundamento de la tutela judicial efectiva y el proceso equitativo recogido en el artículo 47 de la Carta.

Síntesis conclusiva: en suma, para los derechos del Convenio, siendo el caso una más elevada protección otorgada por la Carta de la Unión, se producirá la *primacía* del más rico contenido inherente a los derechos fundamentales relativos a las garantías jurisdiccionales tutelados por la Carta, respecto a su contenido en el Convenio de Roma de 1950, junto a la comparativa multiplicación de su eficacia en juicio, y su viabilización procedimental ante el juez nacional, por razón de equivalencia, cuando concurra un punto de conexión con la esfera de competencias propias del Derecho de la Unión.

Este enunciado, desde la base de que las garantías jurisdiccionales del Convenio integrantes del Derecho de la Unión quedan integradas por las garantías de la Carta y por la tutela judicial efectiva presente en las tradiciones constitucionales, sintetiza tres ideas concurrentes: 1º Que las garantías jurisdiccionales del Convenio en cuanto asumen el rol de derechos fundamentales de la Carta *completan* su ámbito de aplicación en la esfera administrativa tributaria, cuando haya un punto de conexión con la esfera de competencias de la Unión. 2º en cuanto a la eficacia en juicio, las garantías del Convenio asumen la *primacía* o prevalencia y el *efecto directo* en juicio, propio de las reglas del Derecho de la Unión, cuando concurra un punto de conexión con tal Derecho de la Unión. 3º en cuanto a la secuencia procesal, los Estados deben habilitar secuencias procesales equivalentes a las disponibles para la tutela de los derechos fundamentales previstos en las Constituciones nacionales, con vistas a dar viabilidad a las pretensiones fundadas en las garantías del Convenio en su rol comunitario. Concluimos que en el ámbito del Derecho de la Unión queda borrada la deficiencia de las garantías jurisdiccionales del Convenio de Roma en relación con la materia administrativa tributaria.

REFLEXIONES EN TORNO A LA SENTENCIA DEL TJUE DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2011 RELATIVA A LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE GIBRALTAR Y SU CONSIDERACIÓN COMO AYUDA DE ESTADO

Begoña Pérez Bernabeu

Universidad de Alicante

1. Antecedentes del pronunciamiento del TJUE

El 11 de julio de 2001, la Comisión inició el procedimiento formal de examen con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2 en relación con dos normas aplicadas a Gibraltar referentes al impuesto de sociedades y que afectaba a las “sociedades exentas”¹ y a las “sociedades calificadas”².

El TPI mediante Sentencia de 30 de abril de 2002, Asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Gobierno de Gibraltar contra Comisión anuló la Decisión de incoación del procedimiento formal de examen relativo a las “sociedades exentas” y, por otra parte, desestimó la solicitud de anulación de la decisión de incoación relativa a las “sociedades calificadas”.

El 27 de abril de 2002, sin perjuicio de la cuestión de si los regímenes fiscales relativos a las sociedades exentas y a las sociedades beneficiarias de tipos impositivos reducidos constituían o no ayuda de Estado, el gobierno de Gibraltar anunció su intención de derogar el conjunto de su legislación en materia de fiscalidad de las empresas y de establecer un régimen fiscal completamente nuevo para todas las sociedades de Gibraltar.

La reforma fiscal comprende un sistema de imposición aplicable a todas las sociedades establecidas en Gibraltar y un impuesto adicional sobre los beneficios (*top-up tax*) aplicable únicamente a las sociedades de servicios financieros y a las empresas de servicios públicos, incluyendo estas últimas las empresas activas en los sectores de telecomunicaciones, la electricidad y el agua. Este nuevo sistema de imposición está integrado por un impuesto sobre el número de empleados (*payroll tax*), un impuesto por superficie ocupada (*business property occupation tax*) y una tasa de registro (*registration fee*).

Reino Unido (en adelante, RU) notificó formalmente a la Comisión mediante escrito de 12 de agosto de 2002, de conformidad con el apartado 3 del artículo 88 TCE, la reforma del impuesto de sociedades que tenía previsto aplicar el Gobierno de Gibraltar.

El 16 de octubre de 2002, tras esta notificación, la Comisión comunicó a RU su decisión de incoar el procedimiento formal de investigación para determinar si este proyecto de régimen fiscal constituía o no ayuda de Estado e instó a los interesados a presentar sus observaciones³.

¹ DO 2002, C 26, pág. 13

² DO 2002, C 26, pág. 9

Después de examinar la notificación, la Comisión⁴ consideró que la reforma del sistema de fiscalidad de las empresas en Gibraltar, en los términos notificados por RU, constituía un régimen de ayudas de Estado incompatible con el mercado común.

Mediante demandas presentadas ante el Tribunal de Primera Instancia (en adelante TPI siguiendo con la denominación del órgano aplicable en el momento del fallo) el 9 de junio de 2004 Gibraltar y RU recurrieron la Decisión. Este recurso fue resuelto por el TPI en su Sentencia de 18 de diciembre de 2008, asuntos T-211-04 y T-215/04 cuyo objeto era dilucidar si la reforma fiscal planificada y notificada en 2002 por el gobierno de Gibraltar a la Comisión constituía o no una ayuda de Estado y en la que el TPI se pronunció dando la razón a Gibraltar y RU. El TPI, en relación con la selectividad regional, afirmó tras analizar el cumplimiento de los tres requisitos de autonomía enunciados por el TJCE en el caso *Azores* (autonomía política y administrativa, autonomía legislativa y autonomía financiera) por Gibraltar, que este territorio satisface las exigencias de autonomía y, por tanto, el marco de referencia para apreciar la existencia de selectividad está constituido por el territorio de Gibraltar.

Por otro lado, y en relación con la selectividad material, el TPI apreció que la Comisión no consiguió probar que tal régimen fiscal no prevé excepciones al régimen normal fiscal.

La Comisión y España recurrieron la Sentencia del TPI ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) quien anula la Sentencia del TPI con su Sentencia de 15 de noviembre de 2011, Asuntos acumulados C-106/09P y C-107/09P, Comisión y España contra Gobierno de Gibraltar y Reino Unido. En este asunto, nuevamente la cuestión a dilucidar era si el régimen fiscal gibraltareño notificado en 2002 reunía o no la nota de selectividad.

En este pronunciamiento el TJUE, contradiciendo al TPI, considera que el régimen fiscal en cuestión constituye un régimen de ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior. Si bien el tribunal analiza en primer término la cuestión relativa a la selectividad material, apreciando que el TPI incurrió en un error de Derecho al considerar que el proyecto de reforma no confería ventajas selectivas, considera que no es necesario entrar a dilucidar la cuestión referida a la selectividad materia.

2. Reflexiones sobre la consideración del régimen fiscal societario gibraltareño como Ayuda de Estado a la luz del reciente fallo jurisprudencial

El núcleo central del caso viene determinado por la existencia o no de la nota de selectividad en el proyecto de sistema fiscal notificado por Gibraltar desde un punto de vista regional y material. A nuestro entender, la cuestión más compleja viene determinada por la existencia de selectividad territorial en dicha medida.

En el presente caso, la determinación de esta circunstancia reviste una particular singularidad, dado el peculiar estatuto de Gibraltar.

Gibraltar no es un Estado miembro de la Unión Europea pues es una colonia o Territorio de Ultramar de la Corona británica desde 1713, pero no forma parte del Reino Unido. No obstante, el territorio de Gibraltar es un territorio europeo en el sentido del artículo 299 TCE, apartado 4, cuyas relaciones exteriores asume el Reino Unido,

⁴ Decisión 2005/261/EC de 30 de marzo de 2004, especialmente en sus considerandos 98 a 152.

estableciendo que las disposiciones en materia de ayudas de Estado le resultan aplicables⁵.

El artículo 87 TCE, actualmente artículo 107 TFUE, prevé que son incompatibles con el mercado común, las ayudas concedidas por los Estados, ampliando la jurisprudencia comunitaria este ámbito subjetivo también -entre otros- a los entes territoriales del Estado miembro en cuestión. Sin embargo, Gibraltar, no es un ente territorial de un Estado miembro, como pudiera serlo una Comunidad Autónoma respecto de España o un *Land* respecto del Gobierno Federal alemán, no obstante, el TPI lo equipara a un ente territorial de un Estado miembro para, posteriormente, aplicarle el “test de autonomía” enunciado por el TJCE en el caso *Azores* (Sentencia del TJCE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal contra Comisión*, Asunto C-88/03).

El peculiar estatuto de Gibraltar como colonia de RU plantea mayores dificultades en el análisis del cumplimiento de los tres requisitos de autonomía exigidos por la jurisprudencia comunitaria en el caso *Azores* (autonomía política y administrativa, autonomía legislativa y autonomía financiera).

La Comisión se posiciona en contra del reconocimiento de un grado suficiente de autonomía a Gibraltar y creemos que no está exenta de razón al mostrar sus reservas. En concreto, el requisito que mayores dudas plantea es el relativo a la autonomía legislativa, es decir, a si la reforma fiscal fue elaborada siguiendo un procedimiento en el que el Gobierno central de RU no pudiera intervenir directamente sobre su contenido. A este respecto, la competencia residual del RU para legislar en Gibraltar y los diversos poderes concedidos al Gobernador son serios obstáculos para apreciar la existencia de un grado suficiente de autonomía en los términos exigidos por el TJCE.

Desde nuestro punto de vista no queda claramente probado que no exista la posibilidad de que el Gobierno Central de RU haya podido ejercer una influencia directa sobre el contenido de la reforma y ello porque y en esto seguimos el criterio de la Comisión- el segundo requisito de autonomía enunciado en el caso *Azores* lo que plantea es si las autoridades centrales del Estado miembro tienen o no la posibilidad de intervenir en el procedimiento legislativo de adopción de la medida fiscal en cuestión y no si efectivamente intervino en la práctica. Nos basamos para hacer esta reflexión en la dicción literal del apartado 67 de la Sentencia en el caso *Azores* que exige que la medida en cuestión “debe haber sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido”, esto es, se exige que la medida fiscal controvertida haya sido adoptada siguiendo un procedimiento en el cual el gobierno central no tiene poder alguno para intervenir directamente. Entendiendo que el hecho de que el gobierno central nunca haya ejercido dicho poder no puede equipararse a la situación exigida en el pronunciamiento *Azores* en el que se exige que el gobierno central carezca de posibilidad de intervenir.

Creemos que el TPI maneja indistintamente ambas ideas que, como defendemos, no son fungibles, por este motivo discrepamos del razonamiento del TPI en esta cuestión y, por tanto, mantenemos nuestras reservas sobre el cumplimiento de este requisito por parte de Gibraltar.

⁵ En virtud de la declaración nº 55 aneja al Tratado de Lisboa, los Tratados se aplicarán a Gibraltar como territorio Europeo cuyas relaciones exteriores asume un Estado miembro.

Consideramos que el TJUE ha desaprovechado una magnífica ocasión para pronunciarse sobre la posibilidad de que Gibraltar posea su propio sistema tributario, sobre todo teniendo en cuenta que, hasta el momento presente, el TJUE nunca antes ha conocido del caso de un territorio de cuyas relaciones se ocupa un Estado miembro.

Por otro lado, el pronunciamiento del TJUE anulando el previo pronunciamiento del TPI y otorgando la razón a la Comisión, al declarar constitutivo de ayuda de Estado ilegal el régimen fiscal de la Comisión es un claro ejemplo de cómo el régimen de ayudas de Estado es utilizado por la Comisión persiguiendo un efecto armonizador indirecto o negativo.

Esta afirmación esta afirmación adquiere pleno significado si tenemos en cuenta que el artículo 28 del Acta de Adhesión del Reino de Dinamarca, de Irlanda y del Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte, anexa al Tratado de adhesión de dichos Estados, prevé que los actos de las instituciones comunitarias dirigidos, en particular, a la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios no son aplicables a Gibraltar, así pues, la fiscalidad de las empresas está comprendida dentro de la categoría de cuestiones internas específicas.

En consecuencia, parece que la Comisión ha recurrido al único instrumento que quedaba a su alcance –el artículo 87.1 TCE, actual 107.1 TFUE- para luchar contra la fiscalidad perjudicial encarnada en el régimen fiscal gibraltareño aplicable a las sociedades y ello porque la Comisión considera que las competencias de los Estados miembros en materia fiscal están configuradas por los límites impuestos por el Derecho de la Unión, en particular por el artículo 87 TCE, apartado 1 (actual 107.1 TFUE), y que el mero hecho de que una norma nacional pertenezca al Derecho tributario no puede sustraer dicha norma de la observancia del citado artículo, el cual define las medidas estatales no por razón de su causa u objetivos, sino por razón de sus efectos.

Este interés de la Comisión en contra del régimen fiscal societario gibraltareño se manifiesta también en el paradójico cambio de criterio que efectúa la Comisión a lo largo del tiempo en esta cuestión con el fin de conseguir la declaración de incompatibilidad de los regímenes fiscales controvertidos con el régimen de ayudas de Estado, pues –en relación con la selectividad material- la Comisión maneja en todo momento como referencia el sistema general de Gibraltar y cuando éste le propone una reforma global de su legislación, cambia de punto de referencia y adopta el sistema del Reino Unido⁶.

En cualquier caso, si bien es cierto este pronunciamiento imposibilita a Gibraltar a aplicar la prevista reforma fiscal y que Gibraltar cuenta con un nuevo⁷ sistema fiscal que grava a todas las sociedades con un tipo del 10 por cien, sigue conservando la posibilidad de aplicar un régimen fiscal distinto del aplicado en RU, dado que el TJUE no se ha pronunciado sobre la selectividad regional de la medida, sin determinar, por tanto, cuál el marco de referencia territorial a tener en cuenta para apreciar dicha nota de selectividad.

⁶ Martín Jiménez, A. y Hernández Guerrero, V.: “El Derecho tributario de Gibraltar desde la óptica española, y de la Unión Europea”, en *Gibraltar 300 años*, Del Valle Gálvez, M. y González García, I. (Ed). Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cádiz, Cádiz, 2004, pág. 283

⁷ En vigor desde el 1 de enero de 2011.

**LOS IMPUESTOS ESTATALES SOBRE EL JUEGO CEDIDOS A LAS CCAA:
SITUACION TRAS LA LEY 13/2011, DE 27 DE MAYO, DE REGULACION
DEL JUEGO**

Lilo Piña Garrido

Instituto de Estudios Fiscales

1. El nuevo impuesto creado por la Ley 13/2011, de 27-mayo, de regulación del juego

Recientemente ha sido aprobada la Ley 13/2011, de 27-mayo, de regulación del juego, en vigor desde el 29 de mayo –DF 11ª-. Su objetivo es el de “dotar de un nuevo marco jurídico a las actividades de explotación y gestión de juegos de ámbito estatal¹ y, particularmente, a aquellos que se practican a través de medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos”², pero no exclusivamente para estos. Todas las actividades de organización, explotación y desarrollo de juegos más allá del ámbito de una Comunidad Autónoma están sometidas a esta nueva ley, aunque es cierto que muchas de sus disposiciones se dirigen especialmente a los juegos desarrollados *on line* –así se explica en la exposición de motivos y dispone en el art. 1, en el que se define el objeto de la norma³-.

Los juegos regulados son definidos en los art. 2-4 de la Ley, donde de nuevo se hace referencia no sólo a los juegos por medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos –art. 3.h-, sino también a los desarrollados a través de medios presenciales –art. 3.g-.

Pues bien, en el art. 48 –y este es el motivo de este trabajo- se crea un impuesto nuevo, el “impuesto sobre actividades de juego” que ya se está exigiendo –puesto que la ley entró en vigor a finales de mayo, como hemos indicado, y no hay ninguna disposición especial que module esta entrada en vigor en relación con el impuesto-.

Con esta Ley 13/2011 se da cumplimiento al mandato establecido en la DA 20ª de la Ley 56/2007, de 28-diciembre, de Medidas de Impulso a la Sociedad de la Información, que ordenaba al gobierno presentar un proyecto de ley “para regular las actividades de juego y apuestas, en particular, las realizadas a través de sistemas interactivos basados en comunicaciones electrónicas” en la que se estableciera también –se dice en su apdo. 4-: “un sistema de tributación sobre los servicios de juego y apuestas por sistemas interactivos atendiendo al origen de las operaciones objeto de tributación. La regulación

¹ En el anteproyecto de la Ley se hablaba de “ámbito territorial de la actividad de juego que supere el territorio de una Comunidad Autónoma” y se definía en el art. 48.1, 2º párr.

² *Vid* apdo. II, 3º párrafo, de la exposición de motivos.

³ “El objeto de esta Ley es la regulación de la actividad de juego, en sus distintas modalidades, que se desarrolle con ámbito estatal con el fin de garantizar la protección del orden público, luchar contra el fraude, prevenir las conductas adictivas, proteger los derechos de los menores y salvaguardar los derechos de los participantes en los juegos...”

La Ley regula, *en particular*, la actividad de juego a que se refiere el párrafo anterior cuando se realice a través de canales electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos, en la que los medios presenciales deberán tener un carácter accesorio, así como los juegos desarrollados por las entidades designadas por esta Ley para la realización de actividades sujetas a reserva, con independencia del canal de comercialización de aquellos” (la cursiva es nuestra).

deberá igualmente prever un sistema de distribución de la tributación obtenida como consecuencia de la explotación de servicios de juego y apuestas por medios electrónicos en España entre la Administración Estatal y las Comunidades Autónomas, teniendo en cuenta la especificidad fiscal de los regímenes forales”⁴. Queda claro, pues, gracias a este juego de normas –no porque la Ley 13/2011 sea demasiado explícita al respecto- que el nuevo impuesto sobre el juego gravará fundamentalmente los juegos desarrollados *on line*; aunque lo cierto es que también grava en su modalidad presenciales las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípicas estatales⁵.

1.1. Características de la nueva figura estatal

El denominado impuesto sobre el juego no es, en realidad, uno, sino una multiplicidad de ellos, puesto que como veremos inmediatamente, la base imponible y el tipo de gravamen –pero también los elementos temporales o la forma de gestión- son diferentes según el juego de que se trate, de modo el hecho imponible general que se define de modo amplísimo –en el art. 48.1 Ley- como la “autorización, celebración u organización” de “juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal” –y para entender a qué se refieren cada uno de estos términos es preciso acudir a los art. 2 y 4 de la Ley-, se desagrega después en hasta doce categorías: apuestas deportivas mutuas, apuestas deportivas de contrapartida, apuestas deportivas cruzadas, apuestas hípicas mutuas, apuestas hípicas de contrapartida, otras apuestas mutuas, otras apuestas de contrapartida, otras apuestas cruzadas, rifas, concursos, otros juegos y combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales –*vid* los apdos 6 y 7 del art. 48 Ley-. Las loterías no están sujetas –art. 48.2 Ley-.

La base imponible en unos casos se define como los ingresos brutos –esto es, “el importe total de las cantidades que se dediquen a la participación en el juego” y cualquier otro ingreso que se derive directa o indirectamente de su organización⁶-, y en otros como los ingresos netos –se deducen de los ingresos brutos los premios entregados a los jugadores⁷-.

Los tipos de gravamen van desde el 7 por 100, que se aplicará a las rifas declaradas de utilidad pública o benéfica, hasta el 25 por 100 de, por ejemplo, la categoría residual “otros juegos”. Las Comunidades Autónomas podrán, además, elevar estos tipos hasta en un 20 por 100 -sobre esto volveremos-.

⁴ Tanto en el art. 48.1 in fine, como en la DF 10ª de la Ley 13/2011 se señala que la aplicación del nuevo impuesto se hará respetando las especificidades de País Vasco y Navarra. El Estado deberá conveniar la figura con las dos Comunidades Forales y reformar el Convenio y el Concierto para incorporarla, ajustando las cantidades que ambas Comunidades deben pagar al Estado como cupo.

⁵ Así se deriva de lo dispuesto en el art. 48.11, 2º párr de la Ley.

⁶ Así sucede en las apuestas mutuas –incluyendo los supuestos específicos de apuestas deportivas e hípicas mutuas-, rifas o concursos.

⁷ Es el caso de las apuestas de contrapartida –también las hípicas- y los “otros juegos” –el cajón de sastre que opera como cláusula de cierre de la enumeración del art. 48.7-.

Para las apuestas las cruzadas –incluyendo las apuestas deportivas- y los juegos en los que los premios que obtienen los ganadores consisten en las sumas aportadas por el resto de jugadores, la base imponible consistirá en las comisiones que se queden los organizadores.

En las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales la base será el valor de mercado de los premios ofrecidos a los participantes.

Y en los juegos en que los participantes intervengan a través de llamadas a teléfonos con un coste especial, la base será la tarificación adicional que se les cobre, impuestos indirectos excluidos.

La configuración temporal del hecho imponible que -como acabamos de ver gracias a su interacción con otros elementos de la estructura del tributo como la base y el tipo- es más complejo de lo que a primera vista prometía la denominación de esta nueva figura tributaria, varía también según los supuestos, lo que de nuevo confirma que no estamos ante uno, sino a una multiplicidad de hechos imposables y, por tanto, de impuestos.

De acuerdo con el apdo 3 del art. 48 Ley, si la actividad se desarrolla una sola vez, el devengo se produce en el momento de la “autorización, celebración u organización”, expresiones que se emplean constantemente en la ley⁸ y que hacen referencia, como es obvio, a momentos muy distintos, de modo que no estaría de más que el legislador concretase –hubiese concretado en la ley, puesto que el devengo es uno de los elementos esenciales del tributo respecto a los que rige el principio de reserva de ley en nuestro ordenamiento, *vid* art. 8.a LGT- en qué supuestos –según tipo de juego tal vez- debe atenderse a qué momento.

Además la utilización de estas tres expresiones permite suponer que el impuesto podrá exigirse aunque los sujetos pasivos no hayan solicitado la preceptiva autorización para sus actividades de juego –*vid* art. 9 y ss Ley-, puesto que en el momento en que lo celebren u organicen estarán realizando el hecho imponible –no estamos ante una tasa que grave la realización de una actividad administrativa de autorización- y nacerá la obligación de pago del tributo. Las actividades de juego ilegal, por tanto, también estarán sometidas al impuesto. Esto es, por cierto, lo que explica que jurídicamente pueda recaudarse desde el 29 de mayo de 2011 el impuesto derivado de la organización de juegos *on line*, por ejemplo, a pesar de que muchas de las empresas que se han dedicado a ello en nuestro país desde hace tiempo no han contado ni cuentan aún con la preceptiva autorización administrativa⁹.

Si la actividad se extiende en el tiempo, se grava por períodos impositivos anuales –aunque la ley habla de “períodos temporales”, técnicamente son períodos impositivos-, que coinciden con el año natural, excepto el primer año en el que muy probablemente la autorización no se solicitará el 1 de enero y, por tanto, será un período abreviado de duración inferior al año-. El devengo se sitúa el primer día; en el primer período impositivo, en el momento de la autorización.

¿Quiénes deben pagar el nuevo impuesto? Pues según se dispone en el apdo. 5 del art. 48 Ley, las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT que organicen o desarrollen los juegos –residentes y no residentes en España-. Ellas, a título de contribuyentes.

Sin embargo, como responsables solidarios deberán abonarlo “quienes ofrezcan” las actividades a jugadores residentes en España, así como “quienes obtengan beneficios por el desarrollo del juego”, aunque operen desde fuera de nuestro territorio nacional, si no constatan que el organizador del juego cuenta con la necesaria autorización administrativa para el desarrollo de su actividad en nuestro país.

⁸ Por supuesto no es la primera vez que se emplean en nuestro sistema tributario. De “autorización, celebración u organización” se habla ya en las “tasas” tradicionales sobre el juego reguladas en el Decreto 3059/1966 y en el Real Decreto-Ley 16/1977.

⁹ Esas empresas no cuentan aún con la autorización porque las licencias saldrán a concurso en noviembre y se prevé que estén en vigor, como pronto, en diciembre de 2011. *Vid.* DT 8ª Ley y Expansión 4-junio y 10-junio-2011.

También serán responsables solidarios “los dueños o empresarios de infraestructuras y los prestadores de servicios de la sociedad de la información” cuando estas infraestructuras y servicios sean empleados para el desarrollo de actividades de juego – por otros sujetos- siempre que ellos “debieran razonablemente presumir” que así es.

Todos estos sujetos quedan liberados de esta responsabilidad solidaria si actúan con diligencia e intentan constatar a través de la página *web* de la Comisión Nacional del Juego si el organizador del juego dispone de autorización administrativa o no.

El nuevo impuesto deberá ser autoliquidado por los obligados tributarios en los casos de actividad periódica –y el pago se efectuará por trimestres-¹⁰. En los demás supuestos será la Administración la que se encargue de la liquidación a partir de la declaración que deberá presentar el sujeto pasivo¹¹ y por Administración hemos de entender, en principio, Agencia Estatal de Administración Tributaria¹², aunque esto podría cambiar y pasar a ser administración autonómica si así se acuerda en las futuras leyes de cesión del tributo a las CCAA –*vid* apdo. 9 del art. 48 Ley-.

1.2. Cesión del impuesto a las CCAA

El Estado ha decidido ceder parte de la recaudación que se obtenga con el nuevo impuesto sobre actividades de juego a las CCAA; concretamente la recaudación que derive de “los ingresos por el juego de los residentes en cada Comunidad, de las actividades que se hayan efectuado mediante sistemas de medios electrónicos, informáticos o telemáticos”, según el apdo. 11 del art. 48 Ley¹³-. También se cede alguna competencia normativa en materia de tipos –que hemos mencionado más arriba-, lo que convierte a esta figura no tanto en un impuesto cedido, como en un “impuesto compartido”¹⁴. Además es posible que acaben cediendo también competencias de gestión, aunque de momento será la AEAT quien se encargue de estas cuestiones.

¹⁰ Por esto no tiene mucho sentido que el devengo se sitúe el 1 de enero de cada año, puesto que el pago no se exige en ese momento –la necesidad de adelantar el flujo de recursos hacia las Administraciones Públicas es lo que suele alegarse para justificar los devengos en el inicio del período impositivo-, sino posteriormente y de forma fraccionada. El 1 de enero además no se conoce la cifra de ingresos reales de la empresa, de modo que sólo se pueden calcular de forma aproximada y sería preciso fijar un momento posterior para llevar a cabo una liquidación definitiva –cuando ya se conozca el importe de la base imponible-, que confirme o corrija la provisional inicial, de forma paralela a lo que se establece en el caso de los impuestos sobre el juego instantáneos –art. 48.8, 2º párr. Ley-. Sin embargo, el legislador no ha hecho nada de esto y parece ignorar los efectos jurídicos que tiene el devengo en cualquier impuesto y dar por sentado que basta con atender a los ingresos que el sujeto pasivo obtenga en cada período liquidatorio trimestral –*vid* art. 48.8, 1º párr. Ley-.

En nuestra opinión, hubiera sido más adecuado establecer el devengo el último día del período impositivo y regular adecuadamente obligaciones de pago a cuenta de la liquidación final por trimestres. Los efectos prácticos hubieran sido los mismos que con la regulación legal de que disponemos, pero la configuración de la norma se hubiera ajustado a los mejores parámetros técnicos.

¹¹ A partir de esa declaración se practicará una liquidación provisional en función de los ingresos que se estime que se obtendrán de la actividad del juego y otra definitiva en un plazo de veinte días desde la finalización de la actividad –indica el apdo 8 del art. 48 Ley, en su párr. 2º-.

¹² En el Anteproyecto se preveía que el Estado se quedase con una cantidad de lo recaudado para cubrir los costes de gestión que le supondría encargarse del nuevo tributo –art. 48.11-, pero finalmente no se ha recogido esta previsión en la Ley.

¹³ El Estado se quedará por tanto con el tributo que corresponda a las cantidades jugadas por no residentes en España y además lo correspondiente a apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípicas estatales –*incluso* si de desarrollan *on line*-. La cursiva es nuestra.

¹⁴ De acuerdo con la clasificación que desarrollamos en nuestro trabajo “El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas”

Por lo tanto, las Comunidades Autónomas podrán aumentar hasta en un 20 por 100 los tipos de gravamen de las actividades de juego organizadas por operadores con residencia fiscal en su territorio respecto a la parte de la base imponible que corresponda a la participación en el juego de sus residentes –apdo. 7 último párr. del art. 48 Ley-. Y se quedarán con el incremento de la recaudación que resulte de este aumento de tipos y con la parte del resto de la recaudación –derivada de la aplicación de los tipos estatales- que corresponda a las cantidades jugadas *on line* por sus residentes –con las excepciones de los juegos que hemos recogido en nota-.

Los tipos de gravamen más altos que las CCAA pueden aprobar afectarán sólo a los organizadores de juegos con residencia fiscal en su territorio, lo cual implica que (1) la carga tributaria que deberán soportar las empresas será diferente según el lugar en que se instalen –estas diferencias de trato han sido siempre consideradas conformes con nuestra Carta Magna por el Tribunal Constitucional, por inherentes a un sistema que reconoce autonomía financiera y tributaria a las regiones-, y que (2) si quieren evitar esos incrementos de gravamen podrán por ofrecer sus servicios a los jugadores desde otros territorios –dentro o fuera de España-. No olvidemos que este nuevo impuesto sobre el juego grava las actividades desarrolladas por medios *on line* y es muy fácil elegir una sede para las empresas fuera de un determinado ámbito jurisdiccional y seguir llegando a los clientes habituales. Así que o todas las CCAA llegan a un acuerdo y suben los tipos de la misma forma o las empresas se desplazarán e instalarán en los territorios de más baja tributación. Y si todas suben los tipos, las empresas sencillamente se marcharán a otros países, desde los cuales podrán seguir operando en España.

Un aspecto realmente destacable de la Ley 13/2011 es la aplicación inmediata de la cesión del impuesto a las CCAA. En efecto, aunque en el apdo. 1 de la DT 6ª se dice que: “Las disposiciones de esta norma que supongan territorialización del rendimiento y competencias normativas o gestoras de las Comunidades Autónomas en este impuesto estatal sólo serán aplicables cuando se produzcan los acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento y las modificaciones normativas necesarias para su configuración y aplicación plena como tributo cedido”, en el apdo. 2 se ordena prescindir de lo indicado anteriormente y entregar a las Comunidades Autónomas las cantidades que se vayan recaudando con el nuevo tributo desde que comience su aplicación –a través del mismo procedimiento establecido en el art. 48.11 Ley¹⁵.

Esto es, la DT 6.2 Ley altera el orden normal del sistema de fuentes que exige, para reformar el modelo de financiación de las Comunidades Autónomas –cediendo en este caso un nuevo impuesto creado por el Estado- que en primer lugar se alcance un acuerdo entre Estado y CCAA en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera¹⁶, después se reformen la LOFCA y la Ley 22/2009, de 18-diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y

publicado en dos partes en *Crónica Tributaria* nº 138 –p. 143 y ss- y 139/2011 –p. 179 y ss-.

¹⁵ “El importe de la recaudación se pondrá trimestralmente a disposición de las Comunidades Autónomas mediante operaciones de tesorería cuyo procedimiento se determinará reglamentariamente”, dice este apdo. Aún no disponemos de ese reglamento.

¹⁶ Aquí el acuerdo del CPFF se ha conseguido a posteriori, una vez aprobada y entrada en vigor la Ley 13/2011. En efecto, en la reunión de 27 de julio de 2011 se consiguió la aceptación unánime del nuevo tributo por las CCAA –y de la cesión de ingresos correspondiente.

Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias¹⁷, y por último cada Comunidad Autónoma decida si acepta o no la cesión –acuerdo de la respectiva Comisión Mixta con el Estado; modificación, en su caso, del Estatuto de Autonomía¹⁸, y aprobación por el Estado de una ley ordinaria de cesión de tributos a la CA concretando las competencias normativas y de gestión y el porcentaje de recaudación que se le atribuyen-.

La DT 6ª en su apdo. 2 sólo exige para que la cesión sea efectiva que se llegue a “acuerdos en los marcos institucionales competentes”, aunque la modificación de las normas que regulan el sistema de financiación autonómico no se haya producido. Con ello otorga relevancia jurídica únicamente al simple acuerdo entre gobiernos que se produce en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera –y tal vez en las Comisiones Mixtas-, y niega toda importancia a la aprobación de las leyes que pueden o no –al menos en teoría- confirmar esos acuerdos y en la que intervienen –por primera vez- los parlamentos, tanto del Estado, como de las CCAA. Esta minusvaloración del papel del poder legislativo –las leyes se consideran un mero trámite formal- no es nueva, puesto que en todas las reformas del modelo de financiación de las CCAA ha estado presente, pero no deja de ser lamentable ver como se confirma una vez más.

Además, la DT 6ª.2 ordena que no se aplique lo dispuesto en el art. 21 de la ley 22/2009, esto es, que no se revisen las cantidades que corresponden a cada CA del Fondo de Suficiencia Global¹⁹. Esto es, se abandona –de forma discreta- uno de los principios en los que más se insistió durante la negociación del sistema actual de financiación de las CCAA, que es el de corresponsabilidad fiscal de las Comunidades, que debían entender el mensaje de que en adelante sólo podrían disponer de los recursos

¹⁷ En el art. 50 la Ley 22/2009 se establece que las CCAA “podrán asumir” competencias normativas sobre exenciones, base imponible, tipo de gravamen y cuotas fijas, bonificaciones y devengo, en los “tributos sobre el juego”. Evidentemente esto estaba pensado para las “tasas” tradicionales, no para el nuevo impuesto en el que sólo se quieren ceder competencias normativas a las Comunidades para subir en cierta medida los tipos de gravamen. Luego habría que adaptar este precepto a la nueva situación.

También habría que reformar los artículos que se refieren a alcance de la cesión y puntos de conexión – art. 34-, cesión de competencias de gestión e inspección- 54, 55 y 58- o cesión de recaudación -56-.

¹⁸ En realidad en este supuesto no sería necesario ni la reforma de la LOFCA, ni la de los Estatutos de Autonomía –que por otro lado se puede llevar a cabo a través de ley ordinaria en este punto concreto-, ya que ambos hablan en general de tributos sobre el juego como impuestos cedidos por el Estado a las CCAA, denominación genérica en la que puede incluirse lógicamente sin problemas el nuevo impuesto. *Vid* art. 11.i LOFCA y por ejemplo DA 7ª LO 6/2006, de 19-julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña, letra e.

Además la LOFCA en su art. 19.dos.e reconoce que las CCAA podrán asumir más competencias normativas en los tributos sobre el juego de las que está dispuesta a ceder la Ley 13/2011, pero indica que esto será “en los términos que establezca la ley que regule la cesión de tributos”, de modo que no sería preciso tocar ahora ese precepto

¹⁹ Dice el art. 21 en su apdo 2 que será causa de revisión del valor del Fondo de Suficiencia Global la “efectividad de cesión de tributos de acuerdo con las reglas establecidas en la Ley reguladora de la misma. Para que la revisión se efectúe deberá ser acordada por la respectiva Comisión Mixta, de acuerdo con el valor estimado que hubiera tenido la recaudación en la Comunidad Autónoma del tributo que se cede, en el año base. El nuevo valor obtenido por el Fondo de Suficiencia Global producirá efectos desde el comienzo del ejercicio siguiente a aquel en que se haya efectuado su revisión...”.

También la LOFCA prevé la posibilidad de revisar del Fondo de Suficiencia en el caso de que se cedan nuevos tributos a las CCAA –art. 13.cuatro.b-. No se ordena que se lleve a cabo siempre en los casos que señala –más bien limita la posible revisión a esos supuestos-, razón por la cual no sería preciso modificarla para llevar a cabo lo que ahora pretende el legislador en relación con el nuevo impuesto sobre el juego.

estatales que se pactaban en el momento de inicio del nuevo sistema, no más, de modo que a partir de su entrada en vigor –ejercicio 2009- los cambios que se produjeran –por ejemplo por la cesión de nuevos impuestos del Estado a las CCAA- no implicarían un aumento neto de recursos para ellas –debía modificarse la cantidad que reciben vía Fondo de Suficiencia-. Se entendía que esta era la forma de imponer una cierta disciplina en el comportamiento de ingresos y gastos de las CCAA. Parece que ahora ya no.

2. Compatibilidad del nuevo tributo con las “tasas” sobre el juego ya existentes

La DF 5ª de la Ley 13/2011 reforma los hechos imponible de los tributos estatales que gravan el juego en nuestro país desde 1966 –a partir del Decreto 3059/1966- y 1977 –RDL 16/1977- y que siguen recibiendo el nombre de “tasas” aunque desde la Sentencia 126/1987 del TC está perfectamente claro que no lo son, pues se trata de impuestos en todos los casos. De acuerdo con la nueva regulación en el primer caso “(s)e exigirán estas tasas por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, salvo que estuvieran sujetas al impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 13/2011, de regulación del juego.

Su exacción corresponderá al Estado cuando el ámbito territorial de participación sea estatal” –nueva redacción del art. 36-.

Y en el segundo caso, el de las “tasas” que gravan básicamente el juego mediante máquinas recreativas, en casinos y bingos, ahora “constituye el hecho imponible la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuvieran sujetas al impuesto sobre las actividades de juego, establecido en la Ley 13/2011, de regulación del juego” -de acuerdo con la nueva redacción del art. 3.1º-.

La estructura y las cuotas de estos tributos –cedidos, por cierto, en el 100% de su recaudación a las CCAA²⁰- son bastante diferentes de los del nuevo impuesto, pese a que los hechos imponible están definidos en términos muy similares, de modo que la carga económica que tendrán que soportar los organizadores del juego será muy distinta según el tributo que finalmente deban abonar.

En el caso de la “tasa” sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, la base imponible consiste, en general, en el importe total de los boletos o billetes vendidos y los tipos de gravamen oscilan entre el 1,5 por 100 y el 7 por 100 - recordemos que en el nuevo impuesto sobre el juego los tipos van del 7 por 100 de las rifas benéficas o de utilidad pública al 25 por 100 de “otros juegos” –donde tal vez podrían incluirse las tómbolas, no mencionadas expresamente en ningún otro apartado-, pasando por el 10 por 100 de las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o

²⁰ Según el art. 34 Ley 22/2009, el rendimiento que corresponde a cada CA es, en el caso de la “tasa” sobre juegos de suerte, envite o azar, el derivado los hechos imponible desarrollados en su territorio; en el caso de las rifas, tómbolas y apuestas, el que se obtenga cuando la Administración de la CA sea la competente para autorizarlas, y en el caso de las combinaciones aleatorias el rendimiento de los que tengan lugar dentro de los límites de su territorio.

Sobre las competencias normativas y de gestión que se ceden a las CCAA en estos tributos compartidos ya hemos hablado en una nota anterior.

promocionales o el 20 por 100 de las rifas normales y los más variados tipos de las apuestas según su clase.

¿Cuándo estarán sujetos estos juegos a la “tasa” tradicional y cuándo al nuevo impuesto? De acuerdo con la nueva redacción dada al Decreto de 1966 parece que es de aplicación prioritaria el nuevo tributo, de modo que la “tasa” sólo se exigirá en supuestos residuales. Y dado que la Ley 13/2011 da cumplimiento al mandato de la Ley 56/2007, de Medidas de Impulso a la Sociedad de la Información –como explicábamos en el primer apartado de este trabajo- y quiere gravar los juegos organizados *on line*, la “tasa” será de aplicación a los juegos presenciales, tradicionales. Estos juegos salen beneficiados, soportando un gravamen más bajo.

La “tasa” sobre máquinas recreativas consiste en unas cuotas fijas que se aplican según el tipo de aparato y el número de jugadores que pueda participar simultáneamente –B o recreativa con premio de dos jugadores, o de tres o más jugadores; C o de azar-. Mientras el juego se desarrolle con las máquinas, presencialmente como hasta ahora, deberá seguir pagándose la “tasa” y no el nuevo impuesto sobre el juego.

Los casinos están sometidos a una tarifa progresiva de tipos que van del 20 por 100 al 55 por 100 según los ingresos brutos obtenidos durante el año. Los casinos no están gravados como tales en el nuevo impuesto sobre el juego creado por la Ley 13/2011; sin embargo, sí lo están los juegos que normalmente se desarrollan en ellos como el póker o la ruleta, mencionados en la definición de la categoría residual “otros juegos” de la letra f del art. 3 de la Ley, y que se grava con un tipo del 25 por 100 de los ingresos netos obtenidos por el organizador.

Y por último, el juego del bingo tradicional está sujeto al pago de un 20 por 100 de los ingresos brutos del organizador –exactamente de “las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar”, dice el art. 3.tercero del RDL 16/1977-. Recordemos que en el nuevo impuesto el bingo *on line* soportará un tipo superior, del 25 por 100 -incardinado en la categoría residual de “otros juegos” del apdo. 7.11ª del art. 48 de la L 13/2011- pero eso sí, aplicado a los ingresos netos de quien organice o celebre el juego

Las reacciones del sector del juego español hasta el momento han sido muy críticas con la nueva ley sobre todo en el sector de los casinos, pues mantienen que los que funcionan desde fuera del territorio español a través de medios telemáticos quedarán sujetos al nuevo impuesto –un impuesto por cada modalidad de juego que organicen, recordemos- y soportarán por ende una carga menor que los que operan físicamente dentro de nuestro país, que deberán seguir pagando la “tasa” tradicional.

Ciertamente, nuestro legislador debería ser consciente de que está vulnerando normas de Derecho Comunitario como las que, para proteger la libre competencia dentro del mercado único, prohíben las ayudas de Estado –art. 107 y ss TFUE-. De hecho la Comisión Europea ha abierto un expediente de investigación a Dinamarca por una regulación fiscal del juego *on line* más favorable que el de las empresas presenciales y es posible que condene a este país por vulnerar las normas de ayudas de Estado²¹.

En realidad, todas las empresas –no sólo los casinos- que organizaban juegos por vía telemática y se los ofrecían a jugadores en España –estuvieran ellas radicadas aquí a

²¹ Vid. IP/10/1711, 14-diciembre-2010. State Aid nº C 35/2010.

efectos fiscales o no- ya debían pagar las “tasas” sobre el juego con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo impuesto que comentamos en este trabajo, puesto que ni el Decreto de 1966, ni el RDL de 1977 exigen como requisito para la realización del hecho imponible que el juego se ofrezca a través de medios presenciales –excluyendo de gravamen, por tanto, a los desarrollados *on line*-. Es cierto que cuando se aprobaron aquellas normas no se practicaban en España estas modalidades de juego más modernas, pero la configuración de los tributos era lo suficientemente amplia como para permitir la inclusión de todos los supuestos. Probablemente la gestión no hubiera sido fácil en el caso de sujetos pasivos no residentes en España, pero lo que nos importa ahora destacar es que teóricamente estaban sujetos al pago de estos tributos y, sin embargo, ahora con la Ley 13/2011 pasan a estarlo al nuevo impuesto sobre el juego, menos oneroso.

De hecho algunos sectores durante la tramitación de la Ley 13/2011 acusaron al gobierno de estar llevando a cabo una “amnistía fiscal” encubierta al no exigir a las empresas de juego en internet el pago de los impuestos que debían por sus actividades en el pasado y conformarse con exigirles para el futuro el nuevo impuesto sobre el juego.

Nosotros, sin llegar tan lejos, pensamos que la nueva ley trata de forma discriminatoria situaciones comparables –juegos presenciales y *on line*- sin ninguna justificación –perjudicando, de hecho, a empresas españolas- y que se ha perdido una gran oportunidad para modernizar de veras la tributación de todo tipo de juegos en nuestro país, derogando el Decreto de 1966 y el RDL de 1977, y estableciendo una regulación lo más homogénea posible de las distintas formas y modalidades de juego.

3. Compatibilidad del nuevo impuesto con los impuestos propios sobre el juego creados por algunas CCAA

Algunas Comunidades Autónomas tienen en vigor impuestos propios sobre el juego del bingo o sobre máquinas recreativas. Entre las primeras grava la participación en el juego –las cantidades invertidas en la adquisición de cartones por los jugadores- Galicia²², y gravan el pago de premios a los ganadores Murcia²³, Baleares²⁴ y Asturias²⁵. Sólo Madrid ha creado un tributo que grava la instalación de máquinas recreativas en establecimientos de hostelería, pero, pese a su nombre, es una tasa²⁶.

Todos estos impuestos autonómicos –olvidémonos ahora de la tasa de Madrid, perfectamente compatible, dada su naturaleza jurídica, con todos los impuestos sobre el juego- podrán seguir siendo exigidos en el futuro, ya que gravan la capacidad económica del jugador, no la de la empresa –que es lo que se pretende con el nuevo impuesto creado en la Ley 13/2011-. En efecto, en unos casos se grava la capacidad directamente puesta de manifiesto por la obtención de un premio, en otros, la puesta de

²² Ley 7/1991, de 19-junio, de tributación sobre el juego.

²³ Ley 12/1984, de 27-diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar. El sujeto pasivo es la empresa organizadora, que debe repercutir el impuesto sobre el jugador premiado. Lo mismo sucede en las otras CCAA con impuesto similar.

²⁴ Ley 13/1990, de 29-noviembre

²⁵ Ley 2/1992, de 30-diciembre, del Impuesto sobre el juego del bingo.

²⁶ Ley 3/2000, de 8-mayo, de medidas urgentes fiscales y administrativas sobre los juegos de suerte, envite y azar y apuestas de la Comunidad de Madrid. Se devenga en el momento en que se otorga la autorización administrativa y se exige sólo una vez por el período de 5 años de vigencia de la autorización.

manifiesto indirectamente mediante la compra de los cartones que permiten participar en el juego, esto es, mediante el consumo de una renta.

Los hechos imponibles de estos tributos autonómicos son distintos, pues, del supuesto de hecho gravado por el nuevo impuesto sobre el juego y, por ende, son plenamente compatibles con él.

4. Conclusiones

- El nuevo impuesto sobre el juego creado recientemente por el Estado en España grava básicamente las actividades desarrolladas a través de medios electrónicos, telemáticos, informáticos e interactivos. Coexistirá, por tanto, en el futuro con las tradicionales “tasas” sobre el juego, que seguirán aplicándose a las actividades realizadas de forma presencial.
- Aunque la denominación pudiera hacer pensar que se trata de un solo impuesto, en realidad estamos ante varios, uno por cada modalidad de juego gravada. Y es que la base imponible, el tipo de gravamen, el devengo, el período impositivo – en los casos en que existe este elemento porque la actividad de juego se extiende a lo largo del tiempo- y la forma de gestión –liquidación, pago- son diferentes según la modalidad de juego gravada. Técnicamente, por tanto, no tiene sentido hablar de un impuesto: son muchos.
- El Estado ha decidido ceder este nuevo tributo a las CCAA de régimen común y hacerlo de forma inmediata, sin respetar –y de forma muy criticable- el sistema de fuentes que exigiría llegar primero a un acuerdo en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera; reformar la Ley 22/2009, en la que se regula el sistema de financiación de las CCAA actualmente en vigor para incorporar el nuevo impuesto y definir exactamente las competencias que se está dispuesto a ceder y los puntos de conexión para su ejercicio; llegar a acuerdos con cada Comunidad en las respectivas Comisiones Mixtas, y aprobar leyes de cesión para cada una de las que acepte la cesión.
- Respecto al nuevo impuesto sobre el juego, por tanto:
 - o Se cede la recaudación de casi todos los hechos imponibles.
 - o Se cede competencia normativa para subir los tipos de gravamen hasta en un 20 por 100 en ciertos casos -con ello el nuevo impuesto será un impuesto compartido, más que cedido-.
 - o No se reducirá la cantidad que cada Comunidad percibe vía Fondo de Suficiencia, aunque esta es una posibilidad prevista tanto en la Ley 22/2009, como en la LOFCA-.
 - o Las futuras leyes de cesión a las CCAA podrán incluir también competencias de gestión.
- En Navarra y País Vasco el Estado deberá conveniar el nuevo tributo, incorporándolo a los respectivos Convenio y Concierto, y ajustando las cifras de recaudación prevista por impuestos directos a efectos de calcular el cupo que aquellas CCAA deben abonar al Estado.
- La coexistencia entre este nuevo impuesto para las actividades de juego on line con las “tasas” tradicionales sobre el juego supondrá la aplicación de un gravamen mayor sobre algunas actividades presenciales –dada la distinta

configuración de tipos y bases imponibles en ambos grupos de tributos. Esto afectará fundamentalmente a los casinos.

- El legislador español debería tener en cuenta que el Derecho Comunitario prohíbe este tipo de discriminaciones. Las actividades de juego on line y presenciales no pueden estar sometidas a gravámenes diferentes, pues son actividades comparables que compiten entre sí y han de hacerlo en igualdad de condiciones. Esta es la razón por la que la Comisión ha abierto un expediente a Dinamarca por posible concesión de ayudas de Estado a las empresas que operan *on line*, contraria a Derecho Comunitario.
- La capacidad normativa que se reconoce a las CCAA –para subir los tipos del impuesto- implicará, en el caso de que la ejerzan de veras, un mayor gravamen sobre las empresas organizadoras residentes –en las Comunidades que decidan subir el tipo- frente a las no residentes –radicadas en otras CCAA o fuera de España-, que podrán competir en mejores condiciones en el territorio de aquellas Comunidades, ofreciendo sus actividades a jugadores residentes allí *on line*. Dada la enorme movilidad de las empresas que operan por vías telemáticas, la subida de tipos que las CCAA pudieran acordar sólo conducirá a una pérdida de recaudación, pues las empresas buscarán otros territorios –fuera de España llegado el caso- desde los que seguir en contacto con los jugadores españoles.
- El nuevo impuesto sobre el juego es perfectamente compatible con los impuestos que han creado y exigen las CCAA sobre el juego del bingo, por la participación o por la obtención de premios en él.

5. Bibliografía

García de Pablos, J. F.: “La nueva tributación del juego *on line*”, *La Ley* N° 21, mayo-junio 2011, p. 32 y ss.

Piña Garrido, L.: “El nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas: autonomía, espacios fiscales propios y competencias normativas” publicado en dos partes en *Crónica Tributaria* n° 138 –p. 143 y ss- y 139/2011 –p. 179 y ss-.

LA TRIBUTACIÓN DE LAS SUCESIONES INTERNACIONALES: MEDIDAS ADOPTADAS POR LA COMISIÓN EUROPEA

Aurora Ribes Ribes

Universidad de Alicante

1. *Status quo* de la problemática de las sucesiones internacionales: la comunicación y el documento de trabajo de la comisión europea.

Con el fin de resolver tanto el trato discriminatorio como la doble imposición internacional existente en el ámbito sucesorio, puestos de manifiesto como consecuencia del notable incremento de la circulación de personas, bienes y capitales en el seno de la Unión Europea (en adelante, UE), la Comisión Europea ha adoptado recientemente -si bien todavía como borrador, sin referencia definitiva- una iniciativa⁴⁸ tendente a ofrecer soluciones en este terreno.

El presente trabajo pretende realizar una aproximación a estos tres instrumentos, la Comunicación⁴⁹, el Documento de Trabajo⁵⁰ y, sobre todo, la Recomendación⁵¹, a través de los cuales se trata de paliar las divergencias y graves problemas que la ausencia de tratados internacionales en esta órbita, unida a la escasez actual de convenios bilaterales entre los Estados, han contribuido a potenciar, fruto de los distintos puntos de conexión utilizados por los Estados miembros a la hora de gravar el fenómeno sucesorio⁵².

Tomando como premisa genérica, proclamada en la “*Europe 2020 strategy*”⁵³, la conveniencia de que los europeos formen parte activa del Mercado Único, otorgándoles para ello la confianza y seguridad necesarias, la Comisión Europea comienza recordando en su Comunicación los obstáculos de carácter práctico y legal que en la actualidad disuaden a dichos ciudadanos de ejercitar sus derechos y libertades en el marco de la UE, y enfatiza a continuación la necesidad de adoptar medidas que garanticen la plena efectividad de tales derechos⁵⁴.

⁴⁸ Esta iniciativa se dirige, asimismo, a complementar la propuesta de la Comisión sobre una Regulación de la competencia, Derecho aplicable y ejecución de decisiones e instrumentos en materia sucesoria y de creación de un Certificado Europeo de Sucesión, adoptada en octubre de 2009, en la medida en que dicho borrador de Regulación no aborda las cuestiones de índole fiscal que pueden suscitarse al hilo de las sucesiones internacionales.

⁴⁹ *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee: Tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*, Brussels, (2011) draft.

⁵⁰ *Commission staff Working paper: Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law. Accompanying the document Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances*, Brussels, (2011), draft.

⁵¹ *Commission Recommendation of XXX regarding relief for double taxation of inheritances*, Brussels, (2011), draft.

⁵² Sobre la fiscalidad de las sucesiones a nivel internacional, véase: “*Death as a taxable event and its international ramifications*”, Informe general elaborado por Guglielmo Maisto con ocasión del 64 Congreso de la International Fiscal Association (IFA), Cahiers de Droit Fiscal International vol.95b, Sdu Uitgevers, 2010.

⁵³ COM (2010) 2020.

⁵⁴ *Single Market Act, COM (2011) 206 and, the “EU Citizenship Report”*, COM (2010) 603.

La materia fiscal no es ajena a dicha problemática, que ya fue abordada por la propia Comisión mediante su Comunicación de 20 de diciembre de 2010 sobre “*Removing cross-border tax obstacles for EU citizens*”. En este orden de ideas, la tributación sucesoria es acreedora de no pocas reflexiones tendentes a resolver los problemas que en la actualidad tiene planteados. A este respecto, mientras la Comunicación se centra en el análisis de la doble imposición sucesoria internacional, el citado Documento de trabajo se proyecta sobre la discriminatoria aplicación que, en algunos supuestos, llevan a cabo los Estados miembros de su normativa fiscal sobre las herencias.

Conviene destacar, ya desde este momento, que la Comisión Europea está convencida de la capacidad de los Estados miembros para solventar esta problemática a través de la coordinación de las legislaciones nacionales, sin que sea necesario recurrir a la armonización de sus normativas sucesorias, y así lo afirma expresamente en su Comunicación⁵⁵. En la actualidad, la tributación de las sucesiones en los Estados miembros se sujeta a reglas bien distintas. Salvo Austria, Chipre, Estonia, Letonia, Malta, Portugal, Rumanía, Eslovaquia y Suecia, todos los Estados miembros cuentan con impuestos específicos sobre las herencias; debe advertirse, además, que algunos de los países antes citados gravan también el fenómeno sucesorio, aunque a través de otros tributos, como el Impuesto sobre la renta.

Sea como fuere, la clave estriba en el divergente ejercicio de su poder tributario que efectúan los Estados en este ámbito, pues mientras unos gravan el objeto, otros sujetan a los causahabientes; mientras unos fijan como punto de conexión la residencia habitual de los herederos, otros atienden a la del causante, o incluso a ambas. Nótese, a mayor abundamiento, que el vínculo personal puede ser, según los Estados, la residencia, el domicilio o la nacionalidad tanto del causante como del heredero y que, como acabamos de señalar, en algunos casos se utiliza más de un criterio de sujeción. La interpretación de tales términos puede, asimismo, diferir, de un territorio a otro, propiciando en no pocas ocasiones la indeseable yuxtaposición de distintos gravámenes estatales o, cuanto menos, un trato fiscal más gravoso respecto a determinados contribuyentes (por ejemplo, los no residentes) o manifestaciones de riqueza. Una situación similar puede plantearse cuando el Estado en cuestión grava bienes situados en su territorio, pese a la inexistencia de conexión personal alguna ni del heredero ni del causante con el citado Estado.

En la realidad práctica, las estadísticas demuestran un notable incremento de la circulación de personas de un Estado a otro de la UE, debido a motivaciones personales, laborales, económicas, etc. El número de ciudadanos europeos que residen en un Estado miembro distinto de su Estado de origen ascendió en 2010 a 12.3 millones, lo que supone un aumento de tres millones en comparación con 2005⁵⁶. Correlativamente, ello ha comportado un incremento de situaciones problemáticas en materia sucesoria, como evidencia el hecho de que nunca antes la Comisión Europea hubiera recibido tantas reclamaciones y demandas de ciudadanos sobre este tema como en esta última década. Fiel reflejo de esta realidad son también los diez asuntos atinentes a sucesiones y donaciones, sobre los que se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) desde 2003.

⁵⁵ *Communication. Ob.cit.* pp.2 y 6.

⁵⁶ Fuente: *Eurostat data and the Copenhagen Economics Study on Inheritance Taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, August, 2010.

Precisamente a la sistematización de esta jurisprudencia y de los criterios dimanantes de la misma se orienta el Documento de trabajo -todavía en versión borrador- publicado por la Comisión Europea, en la medida en que en ocho de los diez casos analizados⁵⁷ se han detectado aspectos discriminatorios en las normativas nacionales, que deben ser modificados por los legisladores de los Estados miembros⁵⁸. Cabe hacer notar, por otra parte, que los supuestos potencialmente discriminatorios en esta órbita puede que sean muchos más, dado que existen numerosos casos que no llegan al Alto Tribunal, debido al elevado coste que ello implica para los contribuyentes.

2. Soluciones propuestas a través de la recomendación de la Comisión Europea

Partiendo de las premisas establecidas tanto en la Comunicación como en el Documento de trabajo, la Comisión Europea pretende ofrecer mediante su Recomendación una serie de soluciones, a través de la ordenación de los distintos criterios de imposición utilizados por los Estados miembros. Considera la Comisión que, en el estadio actual, los problemas generados pueden resolverse sin necesidad de acometer una armonización de las normativas sucesorias nacionales; basta con asegurar una interacción más coherente de éstas, lo que sin duda reduciría drásticamente las situaciones de doble imposición o incluso múltiple imposición, permaneciendo no obstante el gravamen de las sucesiones como competencia propia de los Estados miembros.

Constatada la práctica ausencia de tratados bilaterales en esta sede, así como la falta de iniciativa de los Estados miembros para renegociar o firmar nuevos convenios, la Recomendación se centra en tratar de mejorar la operatividad de las reglas de imposición nacionales sobre las herencias a efectos de soslayar eventuales situaciones de doble imposición. Téngase en cuenta, en este sentido, que tampoco las medidas unilaterales se reputan idóneas a este fin, atendidas las limitaciones que presentan. En algunos casos, tales medidas no reconocen la deducción de impuestos satisfechos con carácter previo en relación con la misma sucesión, o niegan la deducción de impuestos exigidos a nivel local o regional, etc. Y ello sin olvidar que, en ocasiones, la desgravación fiscal queda sujeta a la decisión de la autoridad competente por lo que, lógicamente, no está garantizada. Todo ello se traduce, como ya apuntamos, en una restricción de los derechos de libre circulación de personas, bienes y capitales en el marco europeo y, en particular, puede provocar dificultades respecto a la transmisión de pequeños negocios empresariales o profesionales cuando fallece su titular.

La Comisión Europea propone, de manera alternativa, soluciones encaminadas a la consecución de un Mercado Único integral, consistentes bien en el establecimiento de una prelación entre las potestades estatales de gravamen, bien en la concesión de determinadas desgravaciones en los casos en los que dos o más Estados apliquen impuestos sucesorios sobre la misma herencia.

⁵⁷ STJCE de 11 de diciembre de 2003, Asunto *Barbier* (C-364/01); STJCE de 23 de febrero de 2006, Asunto *Van Hilten-van der Heijden* (C-513/03); STJCE de 25 de octubre de 2007, Asunto *Geurts y Votgen* (C-464/05); STJCE de 17 de enero de 2008, Asunto *Jäger* (C-256/06); STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto *Arens-Sikken* (C-43/07); STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto *Eckelkamp* (C-11/07); STJCE de 12 de febrero de 2009, Asunto *Block* (C-67/08); STJUE de 22 de abril de 2010, Asunto *Mattner* (C-510/08); STJUE de 10 de febrero de 2011, Asunto *Werner* (C-25/10); y STJUE de 15 de septiembre de 2011, Asunto *Halley* (C-132/10).

⁵⁸ Sobre este extremo, véase nuestro trabajo: Ribes Ribes, A.: “La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, Comunicación presentada al XXVIII Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) celebrado en Valencia (España) del 5 al 7 de noviembre de 2009, y publicada en *Técnica Tributaria* nº 88, 2010, pp. 93-117

Por lo que respecta a los bienes inmuebles, la Comisión otorga un derecho prioritario de gravamen, como regla general y de acuerdo con la práctica internacional, al Estado en cuyo territorio se halle radicado el inmueble. En cuanto a los bienes muebles que no formen parte de establecimientos permanentes, se aconseja que el Estado en el que se encuentren los exima de tributación, en el entendimiento de que estos bienes son gravados por el Estado con el que el heredero o el causante tienen una vinculación personal.

En línea con este planteamiento, y tras precisar que la Recomendación se proyecta también sobre los impuestos que gravan las donaciones, en aquellos supuestos en los que éstas son sometidas a tributación bajo el mismo o similar régimen que las herencias, la Comisión Europea clarifica el significado de algunas expresiones, tales como “impuesto sucesorio”, “desgravación fiscal”, “activos” o “vínculo personal”, a los efectos de la aplicación de la presente Recomendación. Igualmente, matiza que otras expresiones, como “establecimiento permanente”, “nacionalidad”, “domicilio”, etc, se interpretarán con arreglo al significado que tienen en las respectivas legislaciones domésticas de los Estados miembros.

El objetivo general de la Recomendación se explicita en el punto 3 de la misma, al señalarse que las medidas propuestas persiguen resolver los casos de doble imposición, de modo que el nivel global de tributación sobre una herencia no sea mayor que la presión fiscal que se soportaría si el llamado a gravarla fuera el Estado miembro con tipos impositivos más elevados de la UE. En consonancia con ello, se recomienda a los Estados miembros diseñar un sistema de desgravaciones fiscales llamado a complementar la aplicación de los impuestos sucesorios, que debería caracterizarse de forma diferente en atención a la naturaleza de las distintas situaciones, a saber:

2.1. Respecto a los bienes inmuebles y a los bienes muebles de establecimientos permanentes.

Un Estado miembro deberá posibilitar la deducción fiscal pertinente en relación con el impuesto exigido por otro Estado miembro sobre los bienes inmuebles situados en este último, así como sobre los bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente radicado en el territorio de este último Estado.

2.2. Respecto a otro tipo de bienes muebles.

Al margen del caso reseñado con anterioridad, el Estado miembro con el que ni el causante ni el heredero tenga conexión personal alguna, debe abstenerse de aplicar el impuesto sucesorio cuando éste sea exigido por otro Estado miembro, en razón al vínculo personal que el causante o causahabiente mantienen con su territorio.

2.3. Supuestos en los que el causante tenía una conexión personal con un Estado miembro distinto de aquél con el que el heredero está vinculado personalmente.

En esta hipótesis, dado que ambos Estados se hallan legitimados para gravar la sucesión, el Estado con el que el heredero mantiene un vínculo personal queda obligado a paliar la doble imposición internacional que pueda producirse, debiendo articular las correspondientes medidas de desgravación del impuesto satisfecho en el primer Estado.

2.4. Supuestos de múltiples puntos de conexión personal en relación con una persona.

En el caso de que, en base a la normativa de los distintos Estados miembros, un sujeto presentara lazos personales en relación con más de un territorio, las

autoridades competentes de dichos Estados determinarán, a través del procedimiento amistoso previsto en el punto 6, cuál es el Estado miembro que debe suprimir la doble imposición internacional si el impuesto sucesorio se aplica por el Estado con el que el sujeto mantiene un vínculo personal más directo. Este último viene determinado, según la Comisión Europea, por los siguientes criterios y de acuerdo con el orden señalado: por la vivienda habitual del contribuyente; por el denominado “centro de intereses vitales”; por el domicilio; o por la nacionalidad del contribuyente; indicándose que cada uno de ellos sólo opera en defecto del anterior criterio.

Por último, se matiza que en el supuesto de figuras distintas de la persona física, tales como asociaciones benéficas, se entenderá que tienen su punto de conexión más directo con el Estado miembro en cuyo territorio radique su sede de dirección efectiva.

En cuanto al período de aplicación de la desgravación fiscal, la Comisión Europea recomienda a los Estados miembros que éste sea razonable, aludiendo como ejemplo a un plazo de diez años a contar desde la fecha en la que deban satisfacerse los impuestos sobre la sucesión.

Conviene poner de relieve que, aunque en esta ocasión la Comisión Europea no adopta medidas legislativas en relación con la doble imposición internacional, sí anuncia dicha actuación en un futuro próximo, en la hipótesis de que las medidas recomendadas resulten infructuosas. En esta dirección, alienta a los Estados miembros a mejorar la cooperación entre sus autoridades tributarias, incluyendo los niveles local y regional, con el fin de asistir a los contribuyentes afectados por la doble imposición internacional. Asimismo, les emplaza a adoptar una posición coordinada ante la OCDE en las discusiones sobre la imposición sucesoria.

Por su parte, la Comisión Europea efectuará una labor de seguimiento sobre las normativas y prácticas de los Estados miembros, con vistas a comprobar si las soluciones propuestas en la Recomendación suponen cambios susceptibles de resolver los problemas detectados en este ámbito. A tal efecto, la Comisión se compromete a publicar un informe sobre el nuevo estado de la cuestión de las sucesiones internacionales en el plazo de tres años a partir de la adopción de la presente Recomendación, sin perjuicio de abordar una propuesta de mayor calado si, a tenor de la evaluación del citado informe, la problemática subsiste.

3 El caso español: la demanda de la Comisión Europea contra España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Las recientes medidas adoptadas por la Comisión Europea en materia sucesoria cobran especial relevancia por lo que concierne al caso español. Como es sabido, el trato fiscal desigual otorgado a los no residentes en España, en comparación con los residentes, cuando ambos se hallan en condiciones análogas, ha sido no sólo denunciado por la doctrina⁵⁹, sino también denostado por la propia Comisión. La ausencia de adecuadas modificaciones por parte del legislador español en la normativa vigente, tras el envío de

⁵⁹ López Díaz, A.: “La amenaza del Derecho Comunitario para ciertas deducciones autonómicas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones”, en *Quincena Fiscal* nº 9, 2009, pp. 69-74; Ribes Ribes, A.: “La necesidad de reformar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante el Dictamen motivado de la Comisión Europea a España sobre los no residentes”, en *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad* nº 4, 2010, pp. 27-31; y, “La desigual tributación sucesoria de los no residentes en España”, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 148, 2010, pp. 993-1028.

dos dictámenes motivados (5 de mayo de 2010 y 16 de febrero de 2011) por la citada institución europea ha provocado, con fecha de 27 de octubre de 2011, la interposición por la Comisión de la correspondiente demanda contra España ante el TJUE.

La controversia planteada en este caso no versa tanto sobre la eventual doble imposición internacional resultante sino, antes bien, sobre el tratamiento fiscal más gravoso que, hallándose en situación comparable a la de los residentes, soportan los no residentes en territorio español, como consecuencia de aplicárseles la legislación estatal del impuesto (obligación real) y privárseles, por ende, de los notables beneficios fiscales introducidos por las Comunidades Autónomas.

Lamentamos, en este orden de cosas, que el legislador español haya desaprovechado la oportunidad de acomodar la normativa sucesoria a los dictados del Derecho Europeo. Será, pues, el Tribunal de Luxemburgo quien deba pronunciarse sobre la posible vulneración de los artículos 45 y 63 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea, por parte de la legislación española. Concluyendo, sólo nos resta esperar que la futura sentencia, seguramente condenatoria contra el Estado español, sirva para consolidar todavía más el cuerpo jurisprudencial existente sobre la materia y coadyuve a alcanzar, junto a las medidas ya examinadas de la Comisión, una tributación de las sucesiones internacionales más acorde con los principios y libertades proclamados en el Derecho Europeo.