

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 1/2014



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Blanco García, Alvaro del: La deducción del interés nocional en el Impuesto sobre Sociedades: un estudio comparado

Muleiro Parada, Luis Miguel: El Impuesto sobre Transacciones Financieras en Francia y su implantación en la Unión Europea

Pérez Bernabeu, Begoña: La necesaria tramitación de un procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado según la jurisprudencia del Tribunal Supremo

Rodríguez Losada, Soraya: La evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA: valoración de la constitucionalidad de las normas autonómicas creadoras de tributos propios utilizando la doctrina del *ius superveniens*. Su aplicación en relación con los tributos medioambientales

Suárez Mosquera, Carlos: Novedades legislativas en el Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2013

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

LA DEDUCCIÓN DEL INTERÉS NOCIONAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: UN ESTUDIO COMPARADO*

Álvaro del Blanco García
Instituto de Estudios Fiscales

1. Introducción

En menos de un mes se publicará el informe elaborado por el Comité de expertos que servirá de base para la reforma fiscal. Muchas son las propuestas que están sobre la mesa y poco el tiempo para la toma de decisión y su efectiva implantación. En relación al impuesto sobre sociedades, se prevé la eliminación de beneficios fiscales y la bajada de tipos de gravamen en consonancia con las reformas operadas por los países de nuestro entorno.

Sin embargo, la dificultad de las empresas para acceder al crédito y poder financiar su actividad y el “celo” por garantizar el principio de neutralidad fiscal en el sistema tributario han provocado la proliferación de medidas fiscales en diversos países que van en contra de lo señalado anteriormente. En particular, nos estamos refiriendo a la deducción fiscal de un interés nocional o ficticio en la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Las líneas posteriores tienen por finalidad presentar los países que han implantado esta medida y analizar brevemente su regulación jurídica. Para finalizar, se expondrán brevemente las ventajas e inconvenientes de implantar esta medida en España.

2. La deducción de un interés nocional en el impuesto sobre sociedades

La deducción de un interés nocional en el impuesto sobre sociedades supone una medida fiscal que permite a las sociedades aplicar una deducción fiscal en la base imponible atendiendo a un interés ficticio calculado en función del interés de los bonos del Estado. Esta ventaja fiscal se aplica cuando la sociedad se financia con recursos propios en lugar de utilizar financiación ajena. La medida reduce la discriminación fiscal existente en la toma de decisión del medio de financiación de la sociedad (financiación propia o ajena) ya que las empresas pueden deducirse los intereses derivados de la financiación ajena pero no ocurre lo mismo cuando la financiación se realiza a través de recursos propios.

3. Países que han implantado este sistema

3.1. Bélgica: *déduction pour capital à risque*,

El primer país en implantar esta medida fiscal fue Bélgica en el año 2005¹. Según la exposición de motivos de la ley, la ventaja fiscal se justifica para atenuar la diferencia de trato fiscal entre la financiación de las sociedades con capitales tomados en préstamo (cuya remuneración es enteramente deducible a efectos fiscales) y la financiación con capitales propios (capital riesgo), cuya remuneración estaba íntegramente gravada, e incrementar la *ratio* de solvencia de las sociedades, dado que la introducción de la

* La fecha de aceptación de este trabajo para su publicación es 3 de febrero de 2014.

¹ Ley de 22 de junio de 2005

deducción se insertaba en el marco de un objetivo de carácter general consistente en mejorar la competitividad de la economía belga.

Actualmente la medida se regula en los artículo 205bis – 205nono y 236 del *Code des impôts sur le revenu 1992* bajo la rúbrica *déduction pour capital à risque*².

a. Ámbito subjetivo

El incentivo fiscal recae sobre todas las empresas que estén sujetas al impuesto sobre sociedades belga o al impuesto de sociedades para no residentes. Esto implica que pueden beneficiarse de la medida fiscal las sociedades belgas, los establecimientos permanentes en Bélgica de sociedades extranjeras y las entidades sin fin de lucro sujetas al impuesto sobre sociedades belga. Por el contrario quedan excluidas aquellas sociedades que disfrutan de otros beneficios fiscales y que son, entre otras: los centros de coordinación; las SICAV³, SICAF⁴ y SIC⁵; las empresas de participación de cooperativas creadas en el marco de la ley de 2001 sobre participación de los trabajadores; las empresas navieras gravadas bajo el régimen fiscal sobre el tonelaje; las PYMES que eligen constituir una reserva de inversión (en este último caso, las PYMES no podrán disfrutar de la deducción del intereses nocional en el periodo impositivo en el que se estableció la reserva, ni en los dos años siguientes) y las sociedades en proceso de liquidación.

b. Cálculo de la deducción

La deducción fiscal del interés nocional se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Deducción interés nocional} = \text{tipo de interés nocional} \times \text{patrimonio corregido}$$

b.1. Determinación del tipo

El porcentaje se fija cada año y se corresponde con la media anual de los índices de referencia mensuales de los bonos del gobierno belga a diez años. No obstante, la variación porcentual anual no puede exceder en ningún caso de un punto porcentual. Se establece como límite máximo el 6,5 por 100 que se incrementa en 0,5 por 100 para las PYMES.

Desde su aprobación el porcentaje de deducción ha evolucionado de la siguiente manera:

² En el proyecto de ley, se establecía la obligación para las sociedades de provisionar durante tres años la cantidad del interés nocional pero finalmente no fue incluida esta medida preventiva.

³ Sociedades de inversión de capital variable

⁴ Sociedades de inversión de capital fijo.

⁵ Empresas que invierten en títulos de deuda.

	Normal	Para PYMEs ⁶
2007	3,44%	3,94%
2008	3,78%	4,28%
2009	4,31%	4,81%
2010	4,47%	4,97%
2011	3,80%	4,30%
2012	3,43%	3,93%
2013	3,00%	3,50%
2014	2,742%	3,242%

b.2. La base de cálculo: El patrimonio corregido

Para la determinación del patrimonio corregido *corrected risk capital* se parte del denominado *risk capital* que es el patrimonio neto de la empresa al final del periodo impositivo anterior determinado de conformidad con la legislación relativa a la contabilidad y a las cuentas anuales.

El patrimonio corregido se obtiene de deducir una serie de ítems del *risk capital* y, que son los siguientes:

- El valor fiscal neto de las acciones propias y los activos financieros referidos a acciones y participaciones
- El valor fiscal neto de las acciones emitidas por sociedades de inversión cuando puedan beneficiarse de la exención de dividendos.
- El patrimonio neto asignado a los establecimientos permanentes extranjeros o a bienes inmuebles de la empresa o derechos sobre los mismos situados en países con los que Bélgica tenga firmado un Convenio de Doble Imposición.⁷
- El valor neto contable de los activos materiales o parte de ellos, en la medida que los costos relacionados con las necesidades profesionales exceden de lo razonable.
- El valor neto contable de los activos establecidos para inversión y que por su naturaleza no están destinados para producir una renta imponible periódica.
- El valor neto contable de los bienes inmuebles cuando estén destinados al uso de los directores de la compañía, su cónyuge o hijos.
- Las ganancias de capital exentas y las subvenciones de capital

Estos ajustes se establecen para evitar abusos y duplicar reducciones (dobles exenciones), como por ejemplo: los dividendos y las ganancias de capital derivadas de

⁶ Se considera PYME a toda compañía con menos de 250 empleados, su volumen de negocio es inferior a 50 millones de euros y el balance general anual no excede de 43 millones de euros.

⁷ Declarado contrario a la libertad de establecimiento por STJUE, de 4 de julio de 2013, *Argenta Spaarbank* (C-350/11). A raíz de esta sentencia los establecimientos permanentes en el extranjero ya no dan lugar a una corrección de la base de cálculo de la deducción del interés nacional

acciones normalmente están exentas; los beneficios de los establecimientos permanentes o bienes inmuebles localizados en un país extranjero con el que Bélgica tiene firmado un Convenio de Doble Imposición, están exentos en Bélgica.

Cualquier cambio en alguno de los componentes del patrimonio corregido durante el periodo impositivo se tendrá en cuenta el primer día del mes siguiente a producirse el cambio para el cálculo de una media ponderada del patrimonio neto corregido ya que el montante a deducirse del patrimonio neto corregido se calcula sobre la media ponderada.

b.3. Aplicación de la deducción interés nocional

La deducción se aplica sobre la base imponible de la compañía. En el caso de que la empresa no haya obtenido beneficios o estos sean inferiores, puede aplicar la deducción en los siete años siguientes. No obstante, desde el 1 de enero de 2013 se elimina esta posibilidad de tal manera que ya no es posible compensar el crédito fiscal.

c. Otras cuestiones de interés

c.1. Normas anti-abuso

La regulación de la deducción contiene una serie de normas cuya finalidad es evitar que se eleve el patrimonio de la empresa de manera artificial. En este sentido, el interés nocional no se aplica sobre los beneficios anormales y en el caso de un cambio de control de la compañía, el traspaso del privilegio sólo se produce cuando dicho cambio obedezca a razones financieras o económicas legítimas. Además, se establecen condiciones específicas por un lado, en relación a la determinación del coste de los activos vinculados con las necesidades profesionales para que éstos sean razonables y, por otro lado, en relación a los bienes inmuebles utilizados por los directores de la compañía, su cónyuge o hijos.

c.2. Jurisprudencia del TJUE: Sentencia del TJUE de 4 de julio de 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11)

El TJUE declara contrario a la libertad de establecimiento (art. 49 TFUE) aquella normativa nacional en virtud de la cual, para calcular una deducción concedida a una sociedad sujeto pasivo por obligación personal en un Estado miembro, no se tiene en cuenta el valor contable neto del activo de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, cuando los beneficios de dicho establecimiento permanente están exentos de impuestos en el primer Estado miembro en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, mientras que los activos atribuidos a un establecimiento permanente situado en territorio del primer Estado miembro se tienen en cuenta a tal efecto.

Por otro lado, la Comisión Europea inició en marzo de 2009 un procedimiento de infracción contra Bélgica por la exclusión de los bienes inmuebles extranjeros para la determinación del patrimonio neto corregido que sirve de base para calcular la deducción del interés nocional y no equiparar tal situación a los bienes inmuebles situados en Bélgica que sí se incluyen. Posteriormente, el 26 de enero de 2012, la Comisión europea envió un dictamen motivado instando a Bélgica a modificar su sistema en el sentido anteriormente apuntado. Actualmente, este procedimiento sigue pendiente.

3.2. Italia: *allowance for Corporate Equity* (ACE)

El 6 de diciembre de 2011 el gobierno italiano promulga el Decreto-Ley 201 donde se establece una batería de medidas para hacer frente a la crisis financiera y estabilizar las finanzas públicas. Entre las medidas establecidas se incluye la creación de la deducción del interés nocional. Esta materia ha sido desarrollada por Decreto de 14 de marzo de 2012.

El diseño de la deducción es similar a la establecida en Bélgica si bien se diferencia en varios aspectos. En primer lugar, la deducción es el resultado de aplicar un porcentaje determinado (3 por 100) al denominado *new equity*. El *new equity* es el capital generado después del periodo impositivo del año 2010. En segundo lugar, la deducción se aplica sobre la base imponible neta, es decir, después de aplicar las pérdidas operativas netas.

a. *Ámbito subjetivo*

Pueden beneficiarse de esta deducción, las sociedades residentes en Italia y los establecimientos permanentes en Italia de sociedades no residentes. Quedan excluidas aquellas empresas sometidas a un procedimiento de liquidación o en concurso de acreedores y las empresas navieras gravadas bajo el régimen fiscal sobre el tonelaje.

b. *Cálculo de la deducción*

La deducción fiscal del interés nocional se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Deducción interés nocional} = \text{tipo de interés nocional} \times \text{new equity}$$

b.1. *Determinación del tipo*

El interés nocional o teórico se calcula utilizando un porcentaje fijado anualmente por el Ministro de Hacienda. El porcentaje se establece teniendo en cuenta la rentabilidad media de los títulos de deuda pública italiana y un factor de riesgo. El porcentaje aplicado durante los primeros tres años fiscales (es decir, 2011, 2012 y 2013) ha sido el 3 por 100.

A diferencia de la regulación establecida en Bélgica cuyo porcentaje está bajando, el gobierno italiano ha establecido en la ley de estabilidad para 2014 un incremento del porcentaje (y no determinado por el Ministro de Hacienda) para los periodos fiscales de 2014, 2015 y 2016. En particular, se establece un porcentaje del 4 por 100 para 2014, del 4,5 por 100 para 2015 y del 4,75 por 100 para 2016.

b.2. *La base de cálculo: new equity*

El *new equity* es igual al capital incrementado tomando como base el capital establecido a 31 de diciembre de 2010. Esta última cantidad no incluye los beneficios de ese año. El *new equity* se puede calcular teniendo en cuenta correcciones al alza o ajustes a la baja a partir del periodo impositivo 2010. No obstante, en ningún caso el *new equity* puede exceder del capital de la compañía al final del ejercicio fiscal.

b.2.1. Ajustes al alza

- *Contribuciones en efectivo*⁸: incluyen el dinero en efectivo, la renuncia de los préstamos de socios (incluyendo la conversión de obligaciones convertibles en acciones) y la compensación para compensar la financiación de créditos en el marco de una ampliación de capital. El ajuste al alza se realiza (i) en la fecha efectiva de la aportación del dinero en efectivo; (ii) en la fecha efectiva de la escritura en el caso de una renuncia; (iii) en la fecha efectiva de la compensación para compensar la financiación de créditos en el marco de una ampliación de capital; (iv) en la fecha de la conversión en acciones en el caso de las obligaciones convertibles
- *Los beneficios no distribuidos destinados a reservas* (con excepción de las cantidades establecidas como reservas no disponibles).

b.2.2. Ajustes a la baja

- *Distribuciones a los accionistas*: esta categoría incluye las reducciones de capital derivada de una asignación a los accionistas.
- A su vez se realizan otros ajustes a la baja justificadas por motivos anti-abuso. Las medidas que a continuación se exponen tienen por finalidad evitar duplicidad de ajuste al capital sobre un mismo componente (fundamentalmente motivado por operaciones vinculadas).

Transacciones que implican una reducción del new equity:

- *Las contribuciones en efectivo a entidades vinculadas:*

Ejemplo: una compañía italiana (A) recibe una contribución en efectivo y, posteriormente la compañía (A) la remite a una compañía italiana (B). Esta actuación originaría dos ajustes al alza provocado por la misma contribución en efectivo. Para evitar esta situación, se establece que sólo se podrá realizar un ajuste al alza (en el ejemplo, la compañía (B)).

Hay que tener presente que esto sucede únicamente con las contribuciones en efectivo que se realicen entre empresas residentes italianas vinculadas ya que cuando la contribución se realiza a una compañía no residente en Italia vinculada no se produce una duplicidad de ajustes al alza pues estas no pueden aplicar esta deducción.

- *Las adquisiciones de acciones de compañías vinculadas*
- *Las contribuciones en efectivo de sociedades no residentes en Italia*: cuando éstas, estén controladas por empresas residentes en Italia.
- *Las contribuciones en efectivo procedentes de empresas catalogadas en la lista negra.*
- *Los préstamos y otros instrumentos de financiación concedidos a empresas vinculadas*: Las excepciones se aplican a las actividades de financiación bancaria o

⁸ No se incluyen las contribuciones en especie.

c. Aplicación de la deducción interés nocional

El importe de la deducción nocional superior de la base imponible neta se puede llevar adelante para aliviar el resultado fiscal futuro, sin limitaciones de tiempo.

3.3. Portugal: deducción nocional para PYMEs

Portugal estableció para el año 2008 y hasta el año 2010 un beneficio fiscal basado en el interés nocional y que se amplió hasta el año 2013 por la ley de presupuestos para el año 2011 (artículo 136).

Se trata de un beneficio fiscal para las PYMEs de carácter excepcional con la finalidad de facilitar la financiación de las mismas.

La deducción se calcula aplicando un porcentaje del 3 por 100 sobre el capital aportado por los accionistas en efectivo en el momento de la constitución de la sociedad o al realizar una ampliación de capital. Se establecen varios requisitos y que son:

- a) que la aportación se realice por personas físicas, sociedades de capital riesgo o inversiones de capital riesgo.
- b) La determinación de la base imponible de la PYME no puede realizarse por métodos indirectos.

3.4. Luxemburgo: *Business Friendly Programme*

A finales del año 2013 el nuevo gobierno de Luxemburgo anunció una serie de medidas con la finalidad de hacer más atractivo el país en materia de negocios que le permitan atraer nuevas inversiones. En el denominado *Business Friendly Programme*. Entre las diversas medidas fiscales anunciadas se prevé la creación de una deducción fiscal basada en el interés nocional con la finalidad de estimular a las empresas a aumentar sus fondos propios.

4. Conclusión

La deducción del interés nocional es un incentivo fiscal que permite a las sociedades deducirse un interés teórico cuando éstas se financian con capital propio.

Las ventajas de este tipo de incentivos fiscales son fundamentalmente: la mejora del atractivo del país para las sociedades que pretendan fomentar las inversiones intensivas en capital y para aquellas que tengan problemas en obtener financiación ajena y prefieran utilizar sus recursos propios para financiar nuevas inversiones.

Entre las principales desventajas podemos señalar las siguientes: en primer lugar, la aplicación de esta medida iría en contra de la tendencia a ampliar la base y reducir la brecha existente entre el tipo nominal y el efectivo, en segundo lugar, supone una importante pérdida recaudatoria en el Impuesto sobre Sociedades y, en tercer lugar, los escasos estudios de impacto que se han realizado sobre el mismo señalan que son las grandes empresas las beneficiadas de esta medida, fundamentalmente las entidades financieras debido a las obligaciones impuestas por Basilea III, con escaso impacto en las PYMEs.

Por todo ello, se desaconseja su implantación en el sistema fiscal español.

EL IMPUESTO SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS EN FRANCIA Y SU IMPLANTACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

Luis Miguel Muleiro Parada

Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL TRIBUTO FRANCÉS. 2.1. Antecedentes. 2.2. Creación y normativa reguladora. 2.3. El hecho imponible. 2.4. Los contribuyentes. 2.5. La cuantificación. 2.6. La aplicación del tributo. 3. PRESENTE Y FUTURO DEL IMPUESTO EN LA UNIÓN EUROPEA. 3.1. Los avances de la Unión Europea en la implantación del impuesto. 3.2. La propuesta de Directiva inicial. 3.3. La actual propuesta de Directiva. 4. CONSIDERACIONES FINALES.

1. Introducción

La creación de un impuesto sobre las transacciones financieras es una de las temáticas a las que nuestro legislador tributario se tendrá que enfrentar en los próximos tiempos¹, a partir de la aprobación que se ha dado desde la Unión Europea para que el proyecto se desarrolle bajo el procedimiento de la cooperación reforzada². Aunque a nivel mundial la consideración de la medida no ha tenido demasiada acogida por parte de los líderes del G-20³, un criterio diferente se ha iniciado en parte de la Unión Europea (UE).

El tema del gravamen de ciertas transacciones financieras es una cuestión sobre la que han corrido verdaderos ríos de tinta desde hace décadas, especialmente en el ámbito económico aunque también en el jurídico. Algunos economistas han defendido desde hace bastante tiempo una implantación de un tributo que grava ciertas operaciones financieras a nivel mundial, mientras que otros han seguido posiciones más prudentes.

¹ La imposición sobre el sector financiero ha sido un tema recurrente durante los últimos años como consecuencia de la crisis económica aunque esta cuestión no resulta nueva. *Vid.* Hernández González-Barreda, P.: "La propuesta de la Unión Europea para el Impuesto sobre las Transacciones Financieras en el marco de la cooperación reforzada: entre justicia tributaria, recaudación y restricción a las libertades comunitarias", *Estudios financieros-Revista de contabilidad y tributación*, nº 368, 2013, pp. 94-98.

² Hay que recordar que el procedimiento de las cooperaciones reforzadas se encuentra previsto y regulado en los arts. 326 a 334 del TFUE. En general, como ha expresado el profesor Ferreiro, la primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno de cada Estado asegura el orden jurídico común y va sustituyendo, en cierta manera y medida, en el ámbito del Derecho tributario, a la diversidad de los ordenamientos nacionales en muchos sectores, en una línea que el Tratado de la Unión Europea no hace más que reforzar. Véase Ferreiro Lapatza, J. J.: *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario*, Primera y Segunda Parte, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 204.

³ La implantación mundial del tributo fue incluida en la agenda de la reunión del G20 en Seúl en 2010. Sin embargo, la propuesta no fue ni tomada en consideración en la cumbre. En este ámbito conviene recordar que en la Cumbre de 2009 en Pittsburgh, el G20 encomendó al Fondo Monetario Internacional (FMI) la preparación de un informe sobre diversas opciones impositivas sobre el sector financiero. El informe del FMI no se decantó por esta alternativa, sino más bien por una tasa bancaria para reembolsar el costo de los rescates bancarios, aunque reflejaría la viabilidad administrativa de la opción. Puede verse el informe, en: <http://www.imf.org/external/np/g20/pdf/062710b.pdf>

De igual manera, en nuestra doctrina científica existen voces más proclives a su defensa y otras que han mostrado sus posibles múltiples inconvenientes.

En los países de la Unión Europea han existido diferentes experiencias relativas a un impuesto sobre transacciones financieras. Se puede citar el siempre aludido ejemplo sueco de los años 80. También han existido diferentes experiencias en otros países como: Países Bajos (suprimido en 1990), Alemania (suprimido en 1991), Portugal (suprimido en 1996), Italia (suprimido en 1998), Dinamarca (suprimido en 1999). Ciertos países tienen actualmente su propia versión de impuesto sobre transacciones financieras, como pueden ser Finlandia, Grecia, Irlanda, Austria, Bélgica, Reino Unido o Italia⁴.

Francia amparó en el año 2012 este tributo en lo que, a juzgar por su configuración, puede ser un precedente y, tal vez, no muy distante de la futura regulación del impuesto europeo sobre transacciones financieras. Aunque, de todas maneras, en el futuro deberá adaptar a la normativa comunitaria a partir de su apoyo a la propuesta europea. En el presente estudio analizaremos la regulación interna del impuesto francés y su implantación en el país galo. A su vez la pondremos en conexión con los trabajos y el actual estado de la cuestión a nivel europeo, para observar cuál es el camino por el que discurrirá el tributo en el futuro inmediato.

2. El tributo francés

2.1. Antecedentes

No es la primera vez que se da amparo en Francia a un impuesto referido a ciertas transacciones financieras. Así, hasta el 31 de diciembre de 2007⁵, y ya originariamente establecido en el siglo XIX, existió un impuesto sobre operaciones en bolsa que establecía un tipo de gravamen del 0,3 por 100 por la fracción de cada operación que sobrepasase los 153.000 € y 0,15 por 100 para la parte que excediese de ese umbral. Su supresión se decidió por el Parlamento francés en el marco de la Ley de presupuestos para 2008. El motivo de su eliminación fue la voluntad política de que se desarrollasen las operaciones de bolsa. La dirección de la política tributaria francesa en esta materia volvió a reconducirse en los últimos tiempos. Por una parte, el artículo 2 de la Ley nº 2010-237 de Presupuestos rectificativa, de 9 de marzo de 2010, estableció un tributo excepcional referido a 2009 para las entidades financieras francesas por la parte variable de las remuneraciones concedidas a sus empleados profesionales de mercados financieros (*traders*) y a las personas que les controlasen. Una contribución excepcional sobre los conocidos como *bonus* financieros de los *traders*. Las remuneraciones se tuvieron en cuenta por su importe bruto. El tipo de gravamen fue del 50 por 100 del

⁴ Italia fue el último país en aprobarlo en marzo del año 2013. Para una mayor información acerca de la normativa italiana, consúltese:

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Versare/Imposta+sulle+transazioni+finanziarie/Normativa+e+prassi+Imposta+transazioni+finanziarie/>.

A nivel mundial puede verse un esquema completo acerca del tributo, en el documento de “Stamp Out Poverty”, traducido al español por la Internacional de Servicios Públicos: “El Impuesto sobre transacciones financieras: Destrucción de un mito”. Disponible en http://www.worldpsi.org/sites/default/files/documents/research/es_ft_myth-busting.pdf

⁵ El artículo 11 de la Ley francesa de Presupuestos para 2008, nº 2007-1822, de 24 de diciembre, derogó los artículos 978 y 980-985 del Código General de Impuestos (CGI) donde se regulaba el impuesto francés sobre operaciones en bolsa.

montante bruto de la parte variable de la remuneración individual que excediese de 27.500 €. Su recaudación se afectó, con el límite de 360 millones de euros al organismo público francés de financiación de las pymes y sus proyectos (OSEO)⁶.

Por otra parte, se creó un nuevo impuesto sobre las transacciones financieras. La finalidad extrafiscal del tributo se convierte, una vez más en uno de los pilares sustentadores del tributo, tratando de combatir operaciones especulativas en los mercados financieros, en especial sobre ciertos flujos de capitales. Uno de los problemas que pueden plantearse, como parece observarse en los primeros tiempos de su implantación es el descenso de los volúmenes de operaciones con ciertos activos dada la posibilidad de sustituir la inversión en valores franceses por otros activos en otros países europeos que no contemplan el tributo.

2.2. Creación y normativa reguladora

El artículo 5 de la Ley francesa nº 2012-354 de Presupuestos rectificativa para el año 2012, de 14 de marzo, creó un nuevo impuesto francés sobre las transacciones financieras, regulado en el artículo 235 ter ZD, bis y ter del Código General de Impuestos (CGI). El impuesto se aplica desde el 1 de agosto de 2012 en el país galo. El marco normativo se cierra a través del correspondiente desarrollo legal y reglamentario del tributo que han sido contemplados en las siguientes normas:

- Una Instrucción de la Administración Tributaria Francesa, de 2 de agosto de 2012, que especifica las condiciones para la aplicación de cada uno de las tres modalidades del impuesto sobre las transacciones financieras.
- Posteriormente esta instrucción fue tenida en cuenta para la aprobación de dos Decretos ministeriales: 1) El Decreto nº 2012-956, de 6 de agosto de 2012, relativo a los términos y condiciones de la declaración de las personas responsables de pago y recogida por el depositario central del impuesto sobre las transacciones financieras y; 2) El Decreto nº 2012-957, de 6 de agosto de 2012, sobre operaciones de alta frecuencia.
- Además, la segunda Ley rectificativa de Presupuestos para 2012, de 7 de agosto de 2012, desarrolló aspectos relativos a la modalidad de compraventa de acciones.

2.3. El hecho imponible

El tributo francés engloba tres hechos imponibles diferentes:

1.- En primer lugar, la adquisición a título oneroso de títulos participativos, especialmente acciones, de grandes capitalizaciones bursátiles (artículo 235 ter ZD CGI).

En cuanto a la entidad emisora, se refiere sólo a las acciones o participaciones de sociedades que tengan su domicilio social en Francia y una capitalización de mercado

⁶ Para un estudio más profundo, puede verse el trabajo de editorial: « Institution d'une taxe exceptionnelle sur les bonus attribués au titre de 2009 aux traders et à leurs supérieurs hiérarchiques », *Droit Fiscal*, nº 12, 2012. Como indicó Calvo Vérguez, se optó por el establecimiento de una tasa que gravase las primas de los operadores de mercados y los grandes directivos bancarios (sin carácter indefinido), al objeto de financiar, al menos inicialmente, el fondo de garantía de depósitos, si bien finalmente podría terminar financiando a las pequeñas y medianas empresas. Véase su trabajo: ¿Es factible la implantación de un impuesto sobre las transacciones financieras en la zona euro?, *Documentos de Trabajo-IEF*, nº 10, 2012, pág. 42.

de más de 1 billón de euros. Este umbral debe observarse el 1 de enero del año que corresponda. Ya desde un primer momento, una Orden ministerial incluyó el listado de sociedades afectadas en 2012 (109 sociedades⁷). Si las sociedades trasladan su sede al extranjero a lo largo del año dejará de satisfacerse el impuesto a partir del día del traslado. Si la entidad no está domiciliada en Francia no entra en juego el tributo con independencia de que sus títulos sean admitidos a negociación en el país gallo.

Por lo que se refiere a los títulos participativos que se contemplan en este apartado, hay que destacar que se incluye prácticamente cualquier título de participación en el capital de las sociedades o que den acceso a derechos de voto amparado en Derecho francés. Se incluyen otros títulos asimilados cuando supongan la participación de las entidades o den acceso a derechos de voto como los siguientes: certificados tributarios de inversión y de derecho de voto, certificados representativos de acciones emitidas por una entidad, independientemente de su lugar de establecimiento. Igualmente entran dentro del campo de aplicación del impuesto, siempre a condición de suponer participación en capital o derechos de voto; las obligaciones convertibles en acciones, las obligaciones canjeables como acciones, las obligaciones para suscripción de acciones, las obligaciones para suscripción de acciones canjeables, las obligaciones para suscripción o adquisición de otras acciones canjeables, las obligaciones canjeables en acciones nuevas, existentes o en especie, las obligaciones canjeables en acciones nuevas en efectivo o acciones nuevas o existentes, los bonos de suscripción de acciones, los bonos de suscripción de acciones canjeables y los bonos de suscripción o los derechos de suscripción preferente.

No obstante, quedan fuera del ámbito de aplicación del tributo ciertos títulos participativos como los siguientes: títulos de fondos de inversión, las participaciones en organismos de inversión colectiva y sociedades de inversión de capital variable (SICAV) o contratos financieros (especialmente opciones, futuros y *warrants*) cuando no constituyan un título de participación de capital conforme al Código monetario y financiero francés. En general, los títulos o asimilados quedan sujetos a tributación cuando son admitidos a negociación en un mercado regulado francés, europeo o extranjero. Así no es trascendente el lugar de establecimiento del mercado regulado en el que el título ha sido negociado, el lugar de establecimiento o de residencia de las partes de la transacción o el lugar o el contrato celebrado. Se trata con ello de evitar la deslocalización de los operadores financieros.

En lo concerniente a las adquisiciones de esos títulos participativos tendrán que llevarse a cabo a través una operación a título oneroso, ya sea una compraventa o negocios asimilados incluyéndose de intercambio o aportación de títulos siempre que medie contraprestación.

Se establecen exenciones tanto objetivas como subjetivas. En cuanto a las primeras, quedan exentas: las operaciones realizadas en un mercado primario, operaciones de intermediación de entidades o agentes extranjeros con ciertas condiciones, operaciones intragrupo o en el marco de operaciones de reestructuración y operaciones de cesión temporal. En cuanto a las segundas, están exentas las operaciones que realicen, en el marco de sus actividades, cámaras de compensación o depósitos centrales.

⁷ Posteriormente el número de sociedades se elevó a 114 para 2013 y, para 2014, alcanza un total de 128 entidades. Puede consultarse el listado actual en la Orden ministerial correspondiente, de 27 de diciembre de 2013, publicada en el Diario Oficial Francés el 31 de diciembre de 2013. Disponible en: <http://legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000028408375&categorieLien=id>.

El impuesto se devenga con la adquisición, es decir cuando tiene lugar la transferencia de la propiedad. Sin embargo, será exigible a partir del primer día del mes siguiente al de realización de la operación.

2.- Quedan sujetas ciertas transacciones de muy alta frecuencia, en particular el impuesto recae sobre órdenes de modificación o cancelación de títulos en operaciones de alta frecuencia (artículo 235 ter ZD bis del CGI). Entra en juego el impuesto si tales órdenes superan el 80% de las realizadas en un día -de cotización en bolsa-. Con el condicionante de que merecen la consideración de tales operaciones aquellas en las que existen sucesivas órdenes de modificación o cancelación por debajo de un determinado umbral de tiempo (medio segundo). Las transacciones de muy alta frecuencia en general están exentas. Se trata de atajar o evitar aquí que las instituciones financieras acudan a técnicas que aumenten ficticiamente el volumen de las operaciones financieras con fines meramente especulativos desestabilizando los mercados financieros.

Son operaciones en las que se dan órdenes de diferente sentido acudiendo a medios de tratamiento automatizado de datos. Los sistemas utilizados con el fin de optimizar las condiciones de ejecución de las órdenes o para confirmarlas, en ocasiones denominados *smart order router*, no se considerarán, a efectos del impuesto, dispositivos automatizados. En cuanto a los títulos participativos a los que se refieren las transacciones, se incluyen cualesquiera títulos que represente una participación de capital societario en los términos previstos en el artículo L. 212-1 A del Código monetario y financiero francés.

El devengo se produce a partir del momento en que se supera el umbral establecido para las sucesivas órdenes de modificación y cancelación. Para calcular las variaciones totales y comprobar si se supera el umbral se establece una fórmula. El impuesto es exigible a partir del primer día del mes siguiente al del devengo.

3.- Ciertas operaciones de compra de seguros de impago de deuda (*Credit Default Swaps*, “CDS”) conforme a lo previsto en el artículo 235 ter ZD ter del CGI. En nuestro Derecho son las conocidas como “permutas de incumplimiento crediticio”. Se trataría de adquisiciones de contratos de permuta de incumplimiento crediticio referidos a deuda soberana de un Estado miembro de la Unión Europea. Son contratos de protección financiera en los que el comprador paga al vendedor una cantidad obteniendo derecho, para supuestos de impago “en defecto de Estado”, ya sea a una cantidad correspondiente a la diferencia entre el valor nominal y el valor de mercado de los bonos, ya sea para entregar esos bonos para el pago de un precio correspondiente a su valor nominal. Se excluyen operaciones de mera tenencia en que las entidades actúen como intermediarios. Con carácter, general quedan al margen de tributación las operaciones de compra de seguros de impago de deuda (*Credit Default Swaps*, “CDS”) que no contienen ninguna obligación subyacente.

El impuesto se refiere a toda compra de un CDS de un Estado europeo en descubierto o desnudos existiendo obligaciones subyacentes del Estado. En este sentido hay que destacar que se consideran permutas de incumplimiento crediticio en descubierto (*naked CDS*, *CDS nus*, en francés) aquellos casos en que alguien suscribe un contrato de permutas de incumplimiento crediticio sin ser poseedor de ningún título de los que quiere asegurar. En estos casos la finalidad de la operación es la especulación sobre la evolución de los activos subyacentes y puede llegar a producirse el caso paradójico de que se emitan más permutas de incumplimiento crediticio que títulos existentes. De ahí,

una de las fundamentaciones principales en la que se asienta el establecimiento del gravamen francés.

El impuesto se devenga con la realización del contrato.

2.4. Los contribuyentes

En la adquisición a título oneroso de títulos participativos de grandes capitalizaciones bursátiles el contribuyente es el operador que proporciona las operaciones de inversión en dichos títulos. Es decir el prestador de los servicios de inversión, empresas de inversión o entidades de crédito, que han recibido autorización para prestar tales servicios, conforme a lo previsto en el Código monetario y financiero francés. En las transacciones de muy alta frecuencia, son contribuyentes todas las empresas que operan en Francia, incluyendo establecimientos autónomos (dentro de ellos también sucursales) de sociedades extranjeras que ejercen sus actividades económicas en Francia. Por el contrario, no son contribuyentes ni quedan sujetos a este impuesto las sucursales establecidas en el extranjero de sucursales francesas que realicen las actividades sujetas a tributación. En las permutas de incumplimiento crediticio en descubierto será contribuyente cualquier persona física domiciliada en Francia o sociedad explotada en Francia. Es decir se refiere a residentes y esta condición en el Derecho francés viene delimitada, respectivamente, en los arts. 4 B y 209 del CGI.

2.5. La cuantificación

En la adquisición a título oneroso de títulos participativos de grandes capitalizaciones bursátiles la base imponible estará integrada:

- 1.-En el supuesto de compra en efectivo, por el precio pagado por la adquisición del título.
- 2.-En el caso del ejercicio de un producto derivado, por el precio establecido en el contrato.
- 3.-En el caso de conversión, el canje o el cambio de una obligación, por el precio en el contrato de emisión.
- 4.-En otros casos, incluyendo permutas, por el valor expresado en el contrato o, en su defecto, por la cotización del título en el mercado más pertinente en términos de liquidación al cierre del ejercicio de la bolsa del día en que se produce el intercambio

El precio de compra pagado, el precio de ejercicio o conversión fijado en el contrato no comprende los gastos ligados a la transacción (honorarios de corretaje, intermediación, etc.). En el caso de intercambio de títulos de valor desigual, cada parte en el intercambio se grava por el valor de los valores que adquiere.

El tipo de gravamen inicialmente se fijó en 0,1 por 100. Sin embargo, la ley de Presupuestos rectificativo para 2012, aprobada el 31 de julio de 2012, lo aumentó al doble (0,2 por 100) para las adquisiciones realizadas a partir del 1 de agosto de 2012.

En las transacciones de muy alta frecuencia, la base imponible es igual al número de títulos que hayan sido objeto de anulación o modificación y que excedan del límite normativo establecido multiplicado por el valor unitario medio del título en una jornada de bolsa. El tipo de gravamen es del 0,01 por 100 del montante de las órdenes anuladas o modificadas que exceden del límite establecido, no pudiendo ser inferior a las dos terceras partes de órdenes transmitidas en una jornada de bolsa.

En las permutas de incumplimiento crediticio el tipo de gravamen es del 0,01% del montante del contrato (base imponible).

2.6. La aplicación del tributo

En la adquisición a título oneroso de títulos participativos de grandes capitalizaciones bursátiles, las obligaciones de declaración y pago del impuesto se regulan en función del lugar de establecimiento del “depositario central” que posee la cuenta de emisión de los títulos correspondientes. De esta manera las obligaciones de declaración y pago recaen sobre quien proporciona el servicio de inversión y ejecuta el servicio de compra. Pero si la transacción se realiza conforme o en un mercado regulado extranjero deberá cumplir con las obligaciones el depositario central que se encarga en el país gallo de la custodia de las emisiones de los títulos, a día de hoy “Euroclear” como Central depositaria de valores.

Cuando el depositario está en Francia se distinguen diferentes situaciones, con respuesta normativa expresa en función de que la entrega de los títulos vaya a un depositario central, a uno de sus miembros, clientes de sus miembros u otros supuestos. Con carácter general debe pagarse el impuesto antes del día cinco del mes siguiente al de la operación. Cuando el depositario está fuera de Francia deberá presentar una declaración ante la Dirección de Grandes Empresas y pago antes del día 25 del mes siguiente. Se establece un severo régimen sancionador específico para el caso de que los contribuyentes o el depositario central incumplan sus obligaciones formales informativas y de pago. A partir de los correspondientes incumplimientos de pago entra en juego el interés de demora.

En las transacciones de muy alta frecuencia gravadas, el impuesto debe ser declarado, liquidado y satisfecho antes del día 10 del mes siguiente a la transmisión de las órdenes por parte de las empresas residentes (“explotadas”) en Francia sobre la base de un modelo de declaración específico. Las sanciones aplicables por incumplimientos en cuanto a la obligación de declaración pago se corresponden con las aplicables en materia de IVA.

En las permutas de incumplimiento crediticio el impuesto es declarado, recaudado, y controlado siguiendo los procedimientos y con las mismas sanciones, garantías y privilegios que el IVA. Es más, la declaración y satisfacción del impuesto se hará en la declaración del IVA.

Si se observan los resultados recaudatorios del impuesto francés no se puede valorar tan positivamente como se hizo en un primer momento por parte del Gobierno. En general se puede decir que los ingresos finales se han quedado por debajo del 50 por 100 de lo previsto por las autoridades. Aunque se debe reconocer que el impuesto ha tenido un impacto relevante sobre la actividad diaria de los mercados financieros galos donde descendieron considerablemente las compraventas de acciones a las que se refiere el tributo. Incluso aquellas empresas que en teoría quedaban fuera del perímetro de la ley han visto como la negociación de sus títulos caía de manera importante.

3. Presente y futuro del impuesto en la Unión Europea

3.1. Los avances de la Unión Europea en la implantación del impuesto

Desde hace algún tiempo se ha estimado oportuno caminar hacia la implantación de un impuesto sobre las transacciones financieras en el seno de la UE para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las operaciones en instrumentos

financieros y evitar el falseamiento de la competencia⁸. Con esta fundamentación jurídica, el 28 de septiembre de 2011, la Comisión adoptó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modificaba la Directiva 2008/7/CE. Esta propuesta recibió los dictámenes favorables del Parlamento europeo, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones durante el año 2012.

Once Estados miembros (Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, España, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia) remitieron a la Comisión solicitudes oficiales expresando su deseo de establecer entre sí una cooperación reforzada en el ámbito de la implantación de un sistema común del impuesto e invitaban a la Comisión a presentar una propuesta al Consejo en este sentido. En dichas solicitudes se especificaba que el ámbito de aplicación y los objetivos de la propuesta debían basarse en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras, presentada por la Comisión en septiembre de 2011.

En los últimos tiempos, ante las dificultades políticas que se planteaban para alcanzar la unanimidad, se ha considerado pertinente habilitar a través del procedimiento de cooperación reforzada un impuesto sobre las transacciones financieras para los países que se han mostrado favorables a este recurso⁹. Así, se publicó la Propuesta de Decisión del Consejo, de 25 de octubre de 2012, por la que se autoriza una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras. Esta Decisión constituye la respuesta favorable de la Comisión a las mencionadas solicitudes estatales de cooperación reforzada. La Comisión consideró “apropiado y oportuno autorizar la cooperación reforzada”, estimando que la reciente crisis económica y financiera mundial ha tenido graves repercusiones sobre las economías y finanzas públicas de la UE. Se indicó que el sector financiero ha desempeñado un papel fundamental en el desencadenamiento de la crisis, pero han sido los poderes públicos y los ciudadanos europeos en su conjunto quienes han tenido que soportar los costes de la misma. Constatando, además, que en los dos últimos decenios, el sector financiero ha registrado un elevado nivel de rentabilidad que podría deberse en parte a la red de seguridad (implícita o explícita) aportada por los Gobiernos, combinada con la regulación bancaria y la exención del IVA.

⁸ Especialmente la evolución en esta dirección se ha desarrollado a partir del mes de marzo de 2010. Los días 10 y 25 de marzo de 2010 y 8 de marzo de 2011 el Parlamento Europeo adoptó resoluciones por las que se instaba a la Comisión a llevar a cabo una evaluación de impacto sobre la implantación de un ITF, analizando sus ventajas y sus inconvenientes. Asimismo, solicitó que se evaluara el potencial de las distintas opciones de impuesto. También el Consejo Europeo en diversas reuniones de marzo de 2011 consideró que debía explorarse acerca de la introducción de ese tributo.

⁹ Se tomó en consideración que durante las siete reuniones del Grupo de Trabajo del Consejo «Cuestiones Fiscales - Fiscalidad Indirecta (ITF)» celebradas inicialmente bajo la Presidencia Polaca y, a continuación, bajo la Presidencia danesa, en las que se presentaron, analizaron y debatieron numerosas configuraciones alternativas de dicho impuesto basadas en la propuesta de la Comisión, quedó patente la imposibilidad de lograr un respaldo unánime de los Estados miembros en su conjunto a un sistema común del ITF, ya fuera en los términos de la propuesta de la Comisión o con arreglo a una variante de la misma. Además, durante la reunión del Consejo de 22 de junio de 2012, aquellos Estados miembros que habían manifestado ya su oposición al sistema común del ITF en las etapas precedentes reiteraron su postura. Ante esta situación, algunos otros Estados miembros expresaron su intención de solicitar una autorización para iniciar una cooperación reforzada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 del TUE y el artículo 329 del TFUE. Algunos de los Estados miembros contrarios a un sistema común del ITF (de cualquier tipo) declararon que no se opondrían a un procedimiento de cooperación reforzada al respecto, siempre que se cumplieran todas las condiciones necesarias.

De esta manera se ha dado luz verde a la posibilidad de que llegue a buen puerto la Propuesta de Directiva relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras. En este sentido hay que recordar que las finalidades fundamentales de la propuesta comunitaria eran: 1) armonizar la legislación relativa a la fiscalidad indirecta sobre las transacciones financieras, lo cual es necesario para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las transacciones en instrumentos financieros y evitar un falseamiento de la competencia entre estos últimos, los operadores y los mercados en la Unión Europea en su conjunto; 2) garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativa y sustancialmente a la financiación de los costes generados por la reciente crisis y crear unas condiciones de igualdad con los demás sectores desde una perspectiva fiscal, y; 3) establecer medidas adecuadas para desincentivar las transacciones que no refuercen la eficiencia de los mercados financieros, complementando así las medidas reglamentarias encaminadas a evitar crisis futuras. El 14 de febrero de 2013 la Comisión Europea publicó su Propuesta de Directiva relativa al Impuesto sobre las Transacciones Financieras que, como veremos, es muy similar a la inicial aunque tiene en cuenta su más limitado campo de aplicación.

3.2. La propuesta de Directiva inicial

Haciendo alusión a los aspectos jurídicos más relevantes de la Propuesta inicial¹⁰, hay que recordar que el impuesto se refiere a todas las transacciones financieras; la compraventa de un instrumento financiero, las acciones de sociedades, las obligaciones, los instrumentos del mercado monetario, las participaciones en organismos de inversión colectiva, los productos estructurados y derivados, y la celebración o modificación de los contratos de derivados, siempre que, por lo menos, una de las partes de la transacción se establezca en un Estado miembro y que una entidad financiera establecida en un Estado Miembro forme parte de la transacción, por cuenta propia o por cuenta de terceros, o actúe en nombre de una parte en la transacción. Se refiere tanto a transacciones en mercados organizados como no organizados (*over the counter*, OTC). La cancelación o rectificación de una transacción financiera no tendrá incidencia alguna sobre su devengo, salvo en caso de error. El devengo del impuesto tiene lugar en el momento en que se produzca la transacción.

Son contribuyentes las entidades financieras que cumplan alguna de las siguientes condiciones: a) o bien, formen parte de la transacción, ya sea por cuenta propia o por cuenta de terceros; b) o bien, actúen en nombre de una parte en la transacción; c) o bien, la transacción se realice por su cuenta. Cada entidad financiera que forme parte de una transacción o que esté implicada en la misma deberá pagar el impuesto. Una sola transacción financiera puede dar lugar al pago del impuesto de los dos lados de dicha transacción, según el tipo aplicable en el Estado miembro de establecimiento de la entidad financiera en cuestión. Si bien, cuando una entidad financiera actúe en nombre o por cuenta de otra entidad financiera, solo esta última deberá pagar el tributo. Además,

¹⁰ Un estudio detallado de la Propuesta de Directiva ha sido llevado a cabo por Delmas González, F. J. en: "Propuesta de Directiva de Impuesto sobre Transacciones Financieras", *Crónica Tributaria*, nº 145, 2012, págs. 75-96. Para un comentario más extenso de la Propuesta comunitaria, también pueden verse los trabajos de Calvo Ortega, R.: "El impuesto sobre las transacciones financieras: un proyecto europeo", *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2013, págs. 9-42 y Santaella, M.: "El impuesto sobre las transacciones financieras. El debate en la UE", *Zergak-Gaceta Tributaria del País Vasco*, nº 42, 2-2011, págs. 97-108. Disponible en: http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-datpub/es/contenidos/informacion/zergak/es_42/adjuntos/Z42%20-%20003%2004%20-%20Manuel%20Santaella.pdf

cada parte de una transacción será solidariamente responsable del pago del impuesto adeudado por la entidad financiera como consecuencia de dicha transacción.

Se establecieron una serie de exenciones subjetivas y objetivas. Desde el punto de vista subjetivo, se excluyeron: el Fondo Europeo de Estabilidad Financiera, toda entidad financiera internacional instituida por dos o más Estados miembros con objeto de movilizar fondos y prestar asistencia financiera en beneficio de aquellos de sus miembros que estén sufriendo graves problemas de financiación o que corran el riesgo de padecerlos y las contrapartidas centrales -entidades jurídicas que se interponen entre las contrapartidas a una transacción financiera y los depositarios centrales nacionales o internacionales de valores-. Desde el punto de vista objetivo, quedan excluidas las siguientes transacciones: las transacciones efectuadas en el mercado primario en principio en lo referente a la emisión de acciones de sociedades u obligaciones, en ciertas condiciones, las transacciones efectuadas con la Unión Europea, la Comunidad Europea de la Energía Atómica, el Banco Central Europeo, el Banco Europeo de Inversiones, así como los organismos creados por la Unión Europea o la Comunidad Europea de la Energía Atómica y otras organizaciones y organismos internacionales y las transacciones efectuadas con los bancos centrales de los Estados miembros.

En lo atinente a la cuantificación tributaria, la propuesta comunitaria inicial diferenció según se trate de transacciones en general o transacciones relativas a contratos con derivados. En cuanto a las transacciones distintas a las relativas a los contratos de derivados, la base imponible se corresponde con el conjunto de los elementos que constituyen la contraprestación pagada o adeudada por la contraparte o un tercero en intercambio de la transferencia. Por lo que se refiere a las transacciones relativas a los contratos de derivados, el importe imponible del ITF será equivalente al importe teórico del contrato en el momento de la transacción financiera. Se corresponde con el importe nominal subyacente utilizado para calcular los pagos efectuados en relación con un determinado contrato de derivados. Si procede, el tipo de cambio aplicable será el último tipo del vendedor registrado en el momento en el que el tributo sea exigible en el mercado de divisas más representativo del Estado miembro en cuestión o un tipo de cambio determinado por referencia a ese mercado. Los tipos de gravamen que los Estados miembros deben aplicar no podrán ser inferiores a (tipos mínimos): 1) un 0,1 % para todas las transacciones financieras distintas a las relativas a los contratos de derivados 2) un 0,01 por 100 para todas las transacciones financieras relativas a los contratos de derivados¹¹.

En la aplicación del tributo, por lo que se refiere a la recaudación tributaria, la propuesta comunitaria delimitó los plazos para pagar el tributo a las autoridades fiscales de los Estados miembros amparando los siguientes: 1) en el momento de devengo del impuesto, en caso de que la transacción se lleve a cabo por medios electrónicos; 2) en el plazo de tres días laborables a contar desde el momento de devengo del impuesto, en todos los demás casos. Los Estados miembros deberán establecer otras obligaciones destinadas a garantizar el pago y la verificación del pago del impuesto.

¹¹ Hay que destacar que los tipos de gravamen establecidos por los Estados podrán ser superiores, como así se ha previsto con carácter previo en países como Italia o Francia. Además, como motivo de posible crítica, no hay que perder de vista que el tipo de gravamen se aplica por cada operación, por lo que en supuestos de compraventa se aplicará dos veces el tributo y en operaciones complejas tendrá un efecto multiplicador considerable, pudiendo propiciar en ciertos supuestos efecto cascada o, en otros, que el tributo absorba el rendimiento. *Vid.* Hernández González-Barreda, P.: "La propuesta de la Unión Europea...", ob. cit., pág. 110.

Es importante subrayar que se indicaba que los Estados no podrán introducir o mantener otros impuestos sobre las transacciones financieras distintos al impuesto sobre transacciones financieras europeas. Esto llevará en el futuro a que, de aprobarse el impuesto europeo recordemos dentro del sistema de recursos propios de la UE, entre otros el impuesto francés quedará sin aplicación. En nuestro país quizás se debería tener en cuenta, al menos para la regulación concreta del tributo, que dentro de nuestro ordenamiento bancario existe el Fondo de Garantía de Depósitos, al que los distintos bancos y cajas de ahorro realizan aportaciones periódicas, no dotándose de fondos públicos. Un Fondo sufragado por el sector financiero de forma proporcional y disponible para el conjunto de las entidades, quedando destinado a hacer frente a eventuales situaciones de crisis¹². Si bien es cierto que la propuesta hablaba exclusivamente de la imposibilidad de mantener impuestos específicos sobre las transacciones financieras.

3.3. La actual propuesta de Directiva

La Propuesta de Directiva del Consejo de 14 de febrero de 2013, por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras¹³, coincide sustancialmente en cuanto al ámbito y objetivos de la propuesta original que formuló en septiembre de 2011. Se mantiene el enfoque consistente en gravar todas las transacciones que tengan un vínculo con la zona donde se aplicará el impuesto¹⁴, así como los tipos de gravamen para las acciones y obligaciones y para los productos derivados¹⁵. Asimismo se mantiene la regulación relativa a la cuantificación del tributo, donde se ha criticado la determinación de la base imponible¹⁶. No obstante, la nueva propuesta presenta algunos cambios respecto de la propuesta original, con los que se pretende tener en cuenta el hecho de que el impuesto se aplicará a una escala geográfica inferior a la prevista inicialmente. Estos cambios se dirigen principalmente a

¹² Calvo Vérguez, J.: “¿Es factible la implantación...”, ob. cit., pág. 47. En su estudio se cuestiona ¿hasta qué punto no constituyen ya dichas aportaciones un impuesto a la banca *de facto*, en previsión de futuras crisis?, donde quizás resultaría conveniente diferenciar a este respecto entre la aplicación de una tasa bancaria a aquellas entidades que hayan recibido fondos públicos y a aquellas otras que no hayan percibido dichos fondos, rechazándose el sometimiento a gravamen de estas últimas (*ibidem*, pág. 47).

¹³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0071:FIN:ES:PDF>

¹⁴ Se establece como hecho imponible el curso de una transacción financiera siempre que, al menos, una de las partes esté establecida en el territorio de un Estado miembro partícipe de la cooperación reforzada, y que una de las partes sea una entidad financiera considerada como establecida en un Estado miembro que participe en la cooperación reforzada, con independencia de si actúan en nombre propio o no. Vid. Hernández González-Barreda, P.: "La propuesta de la Unión Europea...", ob. cit., págs. 98-104.

¹⁵ Como aspecto positivo podría destacarse que frente a la aplicación de los tipos de gravamen operación por operación, y los efectos indeseables que puede producir, la nueva propuesta de Directiva en los supuestos de pactos de recompra o de recompra inversa, préstamo de valores y toma en préstamo de valores permite que las dos operaciones, que es posible tengan lugar, pueden ser tratadas como única sola operación. *Ibidem*, pág. 111.

¹⁶ En este sentido se ha expresado, por una parte, que la determinación de la base imponible de las operaciones con derivados con referencia al valor nominal resulta una solución deficiente, al no representar un índice directo de la riqueza que subyace a tal operación y no reflejar la incidencia en la especulación del mercado financiero de tal instrumento derivado. Por otra parte, en instrumentos distintos de los derivados aunque la base imponible se ajusta más a la realidad económica del valor en sí mismo considerado, no tiene en cuenta el riesgo de exposición del producto financiero, sus periodos de maduración, beneficio o el impacto especulativo en el mercado. *Ibidem*, págs. 108-109.

garantizar la claridad jurídica y reforzar las disposiciones contra la elusión y los abusos en el ámbito tributario.

La nueva propuesta de Directiva recibió el aval del Parlamento europeo. En la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 23 de mayo de 2012, sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE se aprobó la propuesta de la Comisión en su versión modificada con enmiendas¹⁷. De todas maneras, el texto aprobado mantiene la base amplia de gravamen trazada originalmente por la Comisión (acciones, obligaciones, deuda pública, divisas, fondos de pensiones y derivados). Por lo que respecta a los tipos a aplicar, serán del 0,1 por 100 para acciones y obligaciones y del 0,01 por 100 para comercio de derivados. Sin embargo, se aplicarán tipos más bajos hasta enero de 2017 para deuda pública (0,05 por 100) y fondos de pensiones (0,05 por 100 para acciones y obligaciones y 0,005 por 100 para derivados). Se insiste en que estos son los tipos mínimos y que los países miembros pueden aplicar tipos más altos para operaciones de alto riesgo, como las de *over the counter*. La aprobación del Parlamento europeo supuso un paso importante hacia la futura implantación del impuesto que estaba prevista para inicios del 2014.

Al igual que en la propuesta original, *el tributo no se aplicará a las actividades financieras diarias de los ciudadanos y las empresas (por ejemplo, préstamos, pagos, seguros, depósitos, etc.)*, a fin de proteger la economía real. Tampoco se aplicará a las tradicionales actividades bancarias de inversión en el contexto de la captación de capitales ni a las transacciones financieras efectuadas en el marco de operaciones de reestructuración. La propuesta también excluye las actividades de refinanciación, la política monetaria y la gestión de la deuda pública. En consecuencia, quedarán exentas del impuesto las transacciones con los bancos centrales y el BCE, con la Facilidad Europea de Estabilización Financiera y el Mecanismo Europeo de Estabilidad y con la Unión Europea.

No obstante, en el mes de septiembre de 2013 se pidió a la Comisión que revise su proposición. El clima político ha cambiado y ya no parece haber exactamente la misma actitud contra los bancos. Además, tras las reducciones en las transacciones ligadas a algunos de los tributos introducidos a nivel nacional, la proposición de cubrir todo tipo de transacciones financieras (tanto el mercado de acciones y obligaciones como el mercado de derivados) quizás sea demasiado ambiciosa. En esta línea prudente puede consultarse el contenido del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre las transacciones financieras¹⁸. El CESE subraya que sigue faltando documentación analítica de carácter ilustrativo sobre la situación actual de la imposición de los mercados financieros y sobre los ingresos recaudados en los diferentes países y, sobre todo, en los de la UE. En particular, sería oportuna una evaluación más amplia de los posibles efectos para los ahorradores y futuros pensionistas, teniendo en cuenta las diferentes hipótesis de traslación del impuesto. No falta quien sostenga que en el fondo el problema es que las ventajas políticas de la iniciativa a nivel interno ya no son tan aparentes. Una vez más se puede contemplar

¹⁷ Disponible en: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0312&language=ES&ring=A7-2013-0230>.

¹⁸ Publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 19 de septiembre de 2013. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:271:0036:0041:ES:PDF>

cómo la Comisión Europea trata de avanzar en la integración económica y política de la UE pero se ve frenada en cierta medida por los actores nacionales, que a veces incluso acaban obligándola a retractarse de iniciativas que ellos mismos le habían planteado.

Por lo demás, hay que recordar que la nueva propuesta en el marco de la aplicación del tributo, como garantía adicional frente a la elusión del impuesto, incorporó el «*principio del lugar de emisión*»¹⁹. Según dicho principio, los instrumentos financieros emitidos en los once Estados miembros serán gravados cuando sean objeto de negociación, incluso si los negociadores implicados no están establecidos en la zona de aplicación del tributo. Por otra parte, se establecen disposiciones explícitas contra las prácticas abusivas, de manera que se incluyeron cláusulas para hacer más difícil la evasión del impuesto, como vincular su pago a la adquisición de derechos legales de propiedad sobre un producto financiero.

4. Consideraciones finales

- Nuestro legislador tributario deberá abordar, en un futuro no muy lejano²⁰, la aprobación de un impuesto sobre transacciones financieras²¹, una vez que la UE ha dado luz verde a la posibilidad de que llegue a buen puerto la Propuesta de Directiva relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras a través de la cooperación reforzada.
- Adelantándose a la normativa comunitaria, otros países como Italia o Francia aprobaron en los últimos tiempos un impuesto sobre las transacciones financieras. El tributo francés presenta tres modalidades referidas a la compra de acciones, ciertas transacciones de muy alta frecuencia y permutas de incumplimiento crediticio en descubierto. Diversas normas francesas han delimitado un completo desarrollo reglamentario tratando de responder a la seguridad jurídica. No obstante, múltiples cuestiones técnicas siguen quedando en el aire. En este sentido, diversos interrogantes se plantean con respecto a su reducido ámbito objetivo y subjetivo de

¹⁹ El criterio de residencia o establecimiento a efectos del tributo se complementa con dos cláusulas estrellas para evitar la posible elusión del tributo como son: el criterio del establecimiento por atracción y el criterio de emisión. *Vid.* Hernández González-Barreda, P.: "La propuesta de la Unión Europea...", ob. cit., págs. 105-107.

²⁰ Ya en la tramitación del Proyecto de la Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, en el año 2012, el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural presentó una enmienda, no aprobada, para incluir una nueva Disposición Adicional que indicase que en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de esa Ley, el Gobierno presentaría a las Cortes Generales un proyecto de ley para la creación urgente de un Impuesto sobre las Transacciones Financieras con una base impositiva amplia y que sería sustituido como en Francia, cuando proceda, por un tributo a escala de toda la Unión Europea o de aquellos países que se acojan a una cooperación reforzada.

²¹ En este ámbito se ha señalado que en nuestro país "el ITF ha decidido echarse una siesta, puesto que pasó por el Congreso de los Diputados, donde la mayoría parlamentaria rechazó las enmiendas presentadas, y ahora el ITF está pendiente de debate en el Senado, de donde saldrá tardíamente y algo "somnoliento". Es decir, probablemente salga del Senado sin posibilidades de ser incluido en los Presupuestos Generales del Estado para 2014, lo que supondría posponer su aplicación, retrasando los ingresos generados por ese impuesto, su efecto regulador sobre algunas transacciones financieras y su capacidad (relativa) para limitar (algunos) movimientos especulativos". Véase Nieto, J. A.: "La dulce siesta del Impuesto sobre Transacciones Financieras" en: <http://blogs.publico.es/econonuestra/2013/11/28/la-dulce-siesta-del-impuesto-sobre-transacciones-financieras/>. Efectivamente, la propuesta de inclusión del tributo no ha tenido efecto en la ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

aplicación. Se cuestiona por qué solo se refiere a compras y no a ventas de acciones, sólo se refiere a la compra de acciones de ciertas entidades francesas, si realmente frena actitudes especulativas... Los datos económicos de los primeros momentos de experiencia del tributo francés muestran unos descensos considerables en las estadísticas de contratación financiera a ciertos niveles. En este sentido se plantea para muchos inversores la posibilidad de sustituir la inversión en valores franceses por activos similares en otros países europeos en que no exista el tributo.

- La propuesta comunitaria relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras será aplicada, en principio, por los once países de la UE que han pedido su aprobación a través del procedimiento de la cooperación reforzada. Se centra en la delimitación de los elementos fundamentales del impuesto como son los elementos objetivo y subjetivo del hecho imponible, así como la cuantificación tributaria y el pago. En la gestión del tributo los Estados están llamados a desempeñar un papel fundamental, donde será importante que respondan con los instrumentos necesarios para la efectividad y simplificación en la aplicación del tributo. Sin menospreciar la relevancia que alcanzará la necesaria cooperación interestatal en algunos casos.
- Desde una perspectiva económica son muchas las posibles críticas e interrogantes que plantea el tributo. En este sentido si solo se aplica a un subconjunto de países de la UE, existe el riesgo de desplazamiento de inversiones hacia otros centros financieros, también y especialmente dentro de la propia Unión, dada la libertad de movimientos de empresas y capitales reconocidas por los Tratados. Además, quizás consiga desincentivar la especulación a corto plazo pero no tanto la operativa financiera especulativa global. Desde el punto de vista recaudatorio tampoco se puede anticipar demasiado puesto que su amparo podría corresponderse con un descenso del impuesto que grave los beneficios de las entidades. También se plantean dudas acerca de quién va a soportar realmente el coste de ese tributo puesto que, es bastante probable que, desde el punto de vista "real", las entidades financieras trasladen el coste que les suponga el tributo a los clientes. Aunque en contrapartida se acostumbra decir que puede existir un claro beneficio recaudatorio y se abre la posibilidad de poner cierto coto a las operaciones agresivas en los mercados, con un riesgo asumible de que se deslocalicen ciertas operaciones y se sustituya parcialmente la inversión en bolsa por otros instrumentos financieros.
- Desde el punto de vista jurídico se plantean cuestiones sobre la posible y/o suficiente justificación de un impuesto indirecto sobre las transacciones financieras²². Existe una base jurídica que lo habilita pero, si se persigue una contribución específica que asuma el sector bancario, quizás se podría considerar un impuesto directo²³. En

²² Sobre este particular resulta especialmente interesante el reciente estudio de Hernández González-Barreda, P.: "La propuesta de la Unión Europea...", ob. cit., págs. 91-152.

²³ En este sentido, puede verse Calvo Ortega, R.: "¿Un impuesto sobre las transacciones financieras?", *El País*, 13 de octubre de 2011. En el artículo el profesor se pregunta, con carácter preliminar, por qué no establecer un tributo directo yuxtapuesto al impuesto sobre sociedades con un tipo de gravamen lógicamente menor. Dado que en uno indirecto se podrá prohibir la repercusión jurídica, pero casi siempre quedará la posibilidad de la repercusión económica, más difícil de controlar y de evitar. Todo ello con independencia de que quede abierta la puerta a la deslocalización de operaciones y a una competencia fiscal inevitable. El éxito del impuesto se condiciona a su globalidad y universalidad, pasando por una adecuada regulación de su ámbito objetivo y subjetivo. Con carácter general, dada la

cualquier caso, parece imprescindible que el tributo sirva adecuadamente a la seguridad jurídica de los llamados a aplicarlo y a soportarlo. Aunque no siendo un gravamen demasiado complejo, ni en su configuración normativa ni en su aplicación práctica. Quizás la propuesta Directiva, como otras, debería ser un poco más exhaustiva y no dejar ciertas regulaciones en manos de futuros actos delegados posteriores. Será importante corregir cualquier problema de doble imposición tanto desde la propia normativa comunitaria, como en la trasposición y aprobación de la normativa por parte de los Estados. La pretendida armonización del impuesto no puede derivar en múltiples dificultades o problemas prácticos de aplicación que la conviertan en la peor alternativa posible frente a otras posibles opciones estatales demandadas por los detractores de la medida. Sobre la armonización propuesta, destacar que se deja en manos del Estado miembro la posibilidad de un gravamen mayor al mínimo fijado y buena parte de la aplicación del tributo.

- Desconocemos el futuro real que depara a la iniciativa y previsible posterior normativa comunitaria, más todavía a partir de su posible aplicación parcial en el seno de la UE. La armonización de este ámbito de la imposición podría ser un buen camino por el que discurrir en tiempos futuros siguiendo la lógica de las instituciones comunitarias. Pero existen múltiples argumentos a favor y en contra a su establecimiento, también desde un punto de vista estrictamente jurídico-financiero. Sólo la realidad inmediata nos demostrará los efectos prácticos de la propuesta y si se camina por la buena senda. La necesidad recaudatoria frente a la crisis económica con su tonalidad extrafiscal parecen convertirse en fundamento último del tributo. Frente a ello posibles problemas de índole también económica acechan al impuesto. El obstáculo político a su aplicación en toda la UE, así como la propia novedad que supone para algunos Estados miembros su aplicación, obligará en un futuro inmediato a observar cuáles son los efectos de la aprobación de una normativa, como la que se proponga, de cara a obtener conclusiones precisas sobre su idoneidad en el ámbito comunitario y su adecuación a los fines perseguidos.

situación actual, se consideró una reforma inicial y mínimamente justificada que quizás podría servir para ajustar mejor la tributación de la riqueza mobiliaria. Disponible en:

http://elpais.com/diario/2011/10/13/opinion/1318456804_850215.html

Para un análisis más exhaustivo del particular, véase Calvo Ortega, R.: “El impuesto sobre las transacciones financieras: un proyecto europeo”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, 2013, pp. 9-42.

La imposición directa no ha sido un camino demasiado deseable desde el Ejecutivo español para el gravamen del sector financiero, puesto que hay que recordar la enmienda presentada en el Senado, por el Grupo Parlamentario del Gobierno, por la que se propuso incluir en el proyecto de Ley por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, para 2013, un impuesto sobre depósitos bancarios con tipo de gravamen 0% lo que supuso, en cierto modo, un blindaje central y la imposibilidad de los impuestos sobre depósitos bancarios vigentes en las CC.AA. de Extremadura (declarado constitucional), Andalucía y Canarias. Actualmente, parece que se está nuevamente estudiando la posibilidad de que el impuesto se ceda a las CC.AA, si bien con unos tipos de gravamen limitados. La reforma de este impuesto sobre depósitos bancarios debería finalizarse en no demasiado tiempo, ya que el informe del grupo de expertos que estudia la reforma tributaria entregará sus conclusiones en febrero de 2014.

LA NECESARIA TRAMITACIÓN DE UN PROCEDIMIENTO INTERNO DE RECUPERACIÓN DE AYUDAS DE ESTADO SEGÚN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Begoña Pérez Bernabeu
Profesora Titular de Universidad
Universidad de Alicante

1. Introducción

El Tribunal de Justicia ha considerado en reiterada jurisprudencia¹ que la supresión de una ayuda estatal ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de su ilegalidad² y que, salvo circunstancias excepcionales, la Comisión no rebasa los límites de su facultad discrecional cuando pide al Estado miembro que recupere las sumas concedidas en concepto de ayudas ilegales, ya que lo único que hace es restablecer la situación anterior³.

De esto se deduce que el principal objetivo del reembolso es eliminar la distorsión de la competencia provocada por la ventaja competitiva procurada por la ayuda ilegal⁴ y no puede constituir una sanción no prevista por el Derecho comunitario, aun cuando se ejecute mucho tiempo después de la concesión de las ayudas de que se trate⁵.

Las normas básicas sobre la recuperación de ayudas de Estado se recogen en el Reglamento (CE) 659/1999, del Consejo (conocido como Reglamento de Procedimiento)^{6,7}, del que es clave de bóveda su artículo 14 al consagrar en este ámbito el principio de autonomía procedimental e institucional, lo que se traduce en que deberá ser el Estado afectado el que tome las medidas necesarias para llevar la recuperación a efecto y por lo tanto el proceso de devolución está supeditado a la legislación nacional “siempre que permita la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión de la Comisión”. Esta norma básica vino a completarse con otras disposiciones de aplicación sobre la

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

² Véanse entre otras muchas la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 1990, *Bélgica contra Comisión*, Asunto 142/87, apartado 66.

³ Sentencia del TJCE de 7 de marzo de 2002, *Italia contra Comisión*, Asunto C-310/99, apartado 99.

⁴ Sentencia del TJCE de 29 de abril de 2004, *Alemania contra Comisión*, Asunto C-277/00, apartado 73 y Sentencia del TPI de 11 de mayo de 2005, *Saxonia Edelmatalle y otros contra Comisión*, Asuntos acumulados T-111/01 y T-133/01, apartado 114.

⁵ Véanse las Sentencias del TPI de 29 de septiembre de 2000, *CETM contra Comisión*, Asunto T-55/99, apartado 164 y de 10 de abril de 2003, *Département du Loiret contra Comisión*, Asunto T-369/00, apartado 57.

⁶ Reglamento (CE) N° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

⁷ En la actualidad, se encuentra en estado de tramitación una propuesta de modificación de dicho Reglamento en relación a la mejora de la tramitación de las denuncias y a garantizar una recopilación de información del mercado efectiva y fiable, que no afecta al contenido de este trabajo, nos referimos a la Propuesta de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012, COM (2012) 725 final.

recuperación recogidas en el Reglamento (CE) 794/2004, de la Comisión (conocido como Reglamento de aplicación)⁸.

La recuperación de ayudas de Estado ilegales e incompatibles en España es una compleja cuestión no exenta de dificultades tanto de carácter sustantivo, como procedimental. Ello se debe, principalmente que, salvo que la ayuda revista la forma de subvención no existe en nuestro ordenamiento un procedimiento dirigido a la recuperación de las ayudas de Estado ilegales.

Además, la recuperación de ayudas de Estado encuentra en la práctica numerosas trabas debido al complejo reparto competencial constitucional existente que, frente a la única responsabilidad subjetiva del Estado frente a las instancias comunitarias, en el ámbito interno, en no pocas ocasiones, la recuperación es competencia de CCAA y entes locales, careciendo la Administración central de competencias en esta tarea.

Esta situación ha desembocado en la reciente imposición de sanciones y multas coercitivas a España por el incumplimiento en su obligación de recuperación de la ayuda ilegalmente concedida en el asunto Magefesa y en el caso de las medidas fiscales adoptadas por las Diputaciones Territoriales del País Vasco, por ejemplo.

2. La ausencia de regulación de un procedimiento interno de recuperación de Ayudas de Estado y la supuesta fuerza ejecutiva de la decisión de recuperación de la Comisión

Como hemos comentado anteriormente, en la actualidad, no existe base legal suficiente para cumplir con la obligación de recuperación impuesta por la Comisión, salvo en el caso en que la ayuda de Estado hubiera revestido la forma de subvención⁹.

Esta es una cuestión que ha venido suscitando posicionamientos encontrados en la doctrina en los últimos años. Frente a quienes consideran que la ausencia de un marco normativo que regule el procedimiento no supone obstáculo alguno a la efectiva recuperación de la ayuda por considerar que la Decisión de recuperación de la Comisión goza de fuerza ejecutiva en el ordenamiento interno español, se sitúan quienes niegan tal carácter a la Decisión de la Comisión y reclaman la regulación del oportuno procedimiento de recuperación en nuestro ordenamiento¹⁰.

Como acabamos de comentar, hay autores que defienden la no necesidad de la existencia del mismo, pues reivindicaban una suerte de *Tesis de eficacia revisoria de la Decisión de recuperación* dictada por la Comisión, en virtud de la cual no es necesario recurrir a ningún procedimiento de recuperación de Derecho interno ya que reconocen naturaleza ejecutiva a la Decisión de recuperación.

⁸ Reglamento de la Comisión (CE) 794/2004, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo por el que se establecen disposiciones e aplicación del artículo 93 del Tratado CE.

⁹ El artículo 37, apartado 1, letra h) de la Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003, General de subvenciones, de 17 de noviembre) establece que “También procederá el reintegro de las cantidades percibidas y la exigencia del interés de demora correspondiente desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro en los siguientes casos: h) La adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea, de una decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro”.

¹⁰ Este segundo epígrafe recoge de las ideas ya expuestas en nuestra obra *La recuperación de las ayudas de Estado. Principios y Procedimiento*, Ed. IEF, Madrid, 2013, a la cual nos remitimos para un mayor desarrollo de estas cuestiones, especialmente a sus páginas 97 ss.

Autores como Goma Lanzón comparten esta opinión y afirman que el antiguo artículo 93.2 TCEE, actual artículo 107.2 TFUE, contiene “una revisión de oficio de actos administrativos nacionales”¹¹. Consecuentemente, “a la Administración nacional únicamente resta la ejecución del acto que ordena la devolución de las ayudas, sin necesidad de repetir el procedimiento de revisión de oficio ni incorporar al Derecho interno un acto comunitario que ya pertenece a él”¹². Así pues, en opinión de este autor, “cabe sustentar que la incorporación de España a la CEE ha introducido en nuestro Derecho una nueva vía de revisión de actos firmes, vía adicional y paralela a las reguladas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de modo que a las autoridades nacionales únicamente les restaría la competencia de ejecución voluntaria o forzosa”¹³.

Se reconoce, de esta manera, a la Comisión una potestad de revisión de oficio, que se configuraría como una revisión de oficio realizada por un órgano sobre un acto administrativo dictado por otro órgano distinto. Admite Goma Lanzón que se trata de un supuesto desusado y poco frecuente, aunque no caso único y se remite, para buscar otro ejemplo, a las competencias en materia urbanística de las CCAA que en ocasiones han declarado la nulidad de licencias otorgadas por los Ayuntamientos, subrogándose en la competencia de éstos¹⁴.

También a favor de esta tesis se posicionan Linares Gil, quien afirma que las Decisiones de la Comisión están adornadas con los atributos de la supremacía y eficacia directa y que “el Estado destinatario de la Decisión ha de limitarse a recuperar la ayuda de los beneficiarios”¹⁵ y de Arzoz Santisteban, al afirmar que “el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea no faculta a desconocer el principio de legalidad proclamado por la Constitución, de forma que, llegado el caso, las autoridades internas pudieran retirar las ayudas incompatibles invocando pura y simplemente la decisión de la Comisión que ordene su recuperación, esto es, a ejercer una potestad de autotutela no prevista por el ordenamiento interno. De la consideración conjunta de las obligaciones jurídico-comunitarias y del principio de legalidad de la Constitución española se desprende la necesidad de prever por una ley una potestad de autotutela que permita recuperar de forma inmediata y efectiva todo tipo de ayudas, cualquier que fuese su naturaleza”¹⁶.

Abandonando el ámbito doctrinal y centrándonos en la praxis administrativa y judicial de nuestro país observamos que se incardina en esta línea argumental la conclusión alcanzada por el Gobierno Foral de Navarra y amparada posteriormente por el Tribunal

¹¹ Goma Lanzón, J.: “Nuevo procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos: el artículo 93 del Tratado CEE”, *Civitas, Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 83, Julio/Septiembre, 1994, pág. 423.

¹² Goma Lanzón, J.: “Nuevo procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos: el artículo 93 del Tratado CEE”, *op. cit.*, pág. 421.

¹³ Goma Lanzón, J.: “Nuevo procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos: el artículo 93 del Tratado CEE”, *op. cit.*, pág. 420.

¹⁴ Goma Lanzón, J.: “Nuevo procedimiento de revisión de oficio de los actos administrativos: el artículo 93 del Tratado CEE”, *op. cit.*, pág. 421.

¹⁵ Linares Gil, M.: “La devolución de ayudas de Estado en el marco del Derecho Comunitario Europeo”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, pág. 51.

¹⁶ Arzoz Santisteban, X.: “La recuperación de las ayudas de Estado ilegales en el ordenamiento español: hacia la plena adecuación al Derecho de la Unión Europea”, *CEF Revista Práctica de Derecho*, nº 115-116, pág. 102.

Superior de Justicia de Navarra en su Sentencia de 4 de mayo de 2005¹⁷, en la cual acogió la tesis de la eficacia revisora de la Decisión, dándole la razón, así, al Gobierno navarro al afirmar respecto de los procedimientos internos de revisión que “no son de aplicación estos procedimientos, por cuanto con independencia de que a la Decisión pueda o no atribuírsele la naturaleza jurídica de un título ejecutivo, sin embargo, su efecto es el mismo.

Como hemos destacado, esta tesis está lejos de haber sido unánimemente aceptada por nuestra doctrina pudiendo encontrar distintos autores que formulan críticas a esta tesis. Entre estos autores encontramos a Manzano Silva quien destaca la vulneración del principio de autonomía institucional y su contradicción con el texto del Tratado que hace una llamada a la regulación interna de este procedimiento de recuperación como principales objeciones a esta tesis¹⁸.

Junto a esta autora se alinea también Merino Jara quien, basándose en la doctrina constitucional recogida en la Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional 80/1993, de 8 de marzo considera que “la recuperación de una ayuda otorgada ilegalmente se llevará a cabo con arreglo a las disposiciones del Estado miembro que resulten pertinentes¹⁹.

Igualmente Fernández Torres se muestra en contra de esta tesis al afirmar que “lo que no sería, en todo caso, lícito, sería que la Administración competente se arrogara sin más el poder de revocar tales actos contrarios al Derecho Comunitario Europeo como excepción al principio de irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos, con fundamento en los artículos 10 TCE y 93 CE. Mientras no se apruebe la correspondiente Ley que contemple de forma específica este supuesto o que considere las decisiones comunitarias como títulos ejecutivos, esta última solución se antoja totalmente inviable”²⁰.

3. La reciente doctrina del Tribunal Supremo estableciendo la necesaria tramitación de un procedimiento interno de recuperación de Ayudas de Estado con trámite de audiencia al interesado

En esta tesitura resultan sumamente aclaratorias los pronunciamientos de nuestro Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013 (STS 3083/2013)²¹ y de 14 de octubre de 2013 (STS 4968/2013) en los que el Tribunal exige la tramitación de un procedimiento de recuperación de las ayudas consideradas incompatibles con el Derecho comunitario y rechaza la recuperación automática y de plano de dicha ayuda. Estos pronunciamientos,

¹⁷ Esta cuestión trae causa de la Orden Foral 11/1999, de 2 de febrero por la que se concedía una bonificación del 50 por 100 en la cuota del Impuesto sobre Sociedades para sociedades de nueva creación. La Comisión estudió la compatibilidad de esta medida con el artículo 87 TCE (actualmente 107 TFUE) y calificó a dicha bonificación como ayuda de Estado y ordenó mediante Decisión 2002/894/CE la recuperación de dichas ayudas.

¹⁸ Manzano Silva, M^a E.: “Algunos aspectos problemáticos de la recuperación de las ayudas de Estado”, *Documentos de Trabajo*, 2/09, Foros Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, IEF, págs. 153-163, en especial véase la pág. 158.

¹⁹ Merino Jara, I.: “La restitución de las ayudas estatales y el principio de confianza legítima”, *Impuestos*, nº 14, 1994, págs. 79-88, en especial la pág. 83.

²⁰ Fernández Torres, J. R.: “Revisión de oficio de los actos administrativos dictados con infracción del Derecho Comunitario: Nihil novum sub sole”, *Noticias de la Unión*, nº 205, pág. 59.

²¹ Esta Sentencia también es citada por Orena Domínguez, A., en su trabajo “Recuperación de Ayudas de Estado: procedimiento”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 19, noviembre, 2013, pp. 43 ss.

de innegable trascendencia, resultan especialmente interesantes para nuestra disciplina por tratarse, en ambos caso, de ayudas de carácter fiscal.

Ambos pronunciamientos tienen en común su origen, pues ambos están motivados por el disfrute de unos beneficios fiscales (aprobados por la Diputación Foral de Álava) que, posteriormente, fueron considerados ayudas de Estado por la Comisión, quien, ordenó su recuperación. La Diputación Foral de Álava (a través de su Organismo Jurídico Administrativo) procedió a ejecutar la orden de recuperación exigiendo, mediante resolución, el pago de un ingreso público que la norma tributaria declarada ilegal impidió en su momento recaudar. Para ello, notificó la liquidación y la carta de pago a los interesados con ofrecimiento de recurso.

Las empresas afectadas presentaron recurso contencioso administrativo contra el acuerdo dictado por el Organismo Jurídico Administrativo de Álava aduciendo diversos argumentos tanto de índole procesal como sustantiva. De entre ellos destacamos que ambas partes coinciden en que la orden de recuperación impugnada debió estar precedida de un procedimiento específico, cosa que no sucedió, lo que vulneró su derecho de defensa, reclamando la nulidad de pleno derecho del procedimiento.

El Tribunal de instancia no dio respuesta a la pretensión de las demandantes desestimando el recurso contencioso-administrativo por ellas promovido, argumentando que la forma en la que se procedió a la recuperación de la ayuda descarta “cualquier atisbo de menoscabo en la defensa de los intereses de las sociedades afectadas, permitiendo, por el contrario, la recuperación de la ayuda de forma inmediata y efectiva, como obliga el reglamento comunitario, de tal forma que, de considerar esta Sala que la orden de recuperación impugnada debió de estar precedida de un procedimiento específico, anulando la ejecución de la Decisión comunitaria y ordenando la retroacción de actuaciones, sólo tendría como efecto una demora en la ejecución, proscrita por el artículo 14.3 del Reglamento 659/1999”²².

En ambos casos, las sociedades, recurrieron en casación ante el Tribunal Supremo denunciando, entre otras cuestiones, la inadecuación del procedimiento para la recuperación de las ayudas declaradas ilegales, sosteniendo que el mismo se acordó sin trámite de audiencia y sin ninguna de las garantías propias de la revisión de actos firmes y favorables dictados por la Administración.

La Diputación de Álava alegó en su defensa en el marco de estos recursos de casación que la recuperación de las ayudas es un imperativo comunitario que no tiene parangón en derecho interno y que no requiere ser recepcionado y traducido a procedimientos y figuras procedimentales, pues en caso contrario, no se estaría dando cumplimiento de manera inmediata y efectiva a la orden de recuperación, tal y como exige el artículo 14.3 del Reglamento 659/1999 y esgrime como argumento de defensa frente a la solicitud de nulidad de las partes, que “no cabe hablar de nulidad de pleno derecho por haberse prescindido absolutamente del procedimiento legalmente establecido, por la sencilla razón de que no había uno previsto”.

En este asunto, el Tribunal Supremo, en cuanto a la forma de proceder a la recuperación, se cuestiona si la exigencia de inmediatez en la recuperación que la normativa comunitaria reclama justifica la adopción “de plano”, sin tramitación de

²² Sentencia de 11 de noviembre de 2011 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco FJ 4º y FJ 3º Sentencia de 26 de septiembre de 2001 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

procedimiento previo y sin audiencia previa, de la decisión del reintegro del importe de la ayuda. Como respuesta a este interrogante, recuerda el TS que la audiencia es un derecho y un trámite necesario que no sólo impone nuestro ordenamiento doméstico, sino también, el ordenamiento de la Unión Europea.

Por lo que a nuestro ordenamiento se refiere, recuerda el TS²³ que es un principio general de nuestro ordenamiento, de alcance constitucional (artículo 105.c) de la Carta Magna, que debe encontrar aplicación en todos los casos en los que la decisión que vaya a adoptar un órgano administrativo afecta a los derechos e intereses de ciudadanos identificados y suficientemente individualizados, hasta el punto de que su omisión, cuando constituya un trámite esencial, puede hacer irreconocible la existencia de un procedimiento abocando a la nulidad de la decisión adoptada.

En los casos de recuperación en liza, el Tribunal considera que se trata de un trámite esencial, apoyándose para alcanzar dicha conclusión, de un lado, en la doctrina del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea que reconoce que en la fase de recuperación de una ayuda es preciso efectuar el análisis de cada empresa afectada, afirmación que hace imprescindible, en opinión del TS, que la afectada sea oída y, de otro lado, en la Dirección General de Tributos, quien, en su contestación de 2 de junio de 2009 a la consulta vinculante 1304-09, afirmó que en el trámite de recuperación se trata de regularizar la situación fiscal del destinatario de la ayuda por lo que respecta al beneficio eliminándolo, pero admite que pueda tener una mayor extensión, pudiendo por tanto discutirse la procedencia de otras ventajas que la declarada ilegal dejó en su momento fuera de juego por su incompatibilidad.

En los dos casos enjuiciados, al no haberse seguido ningún tipo de procedimiento, adoptándose de plano la decisión de recuperación de la ayuda sin oír previamente a la compañía beneficiaria, se desconoció el mencionado principio.

Por lo que al ordenamiento de la Unión Europea atañe, recuerda nuestro TS que el reconocimiento de este principio viene dado al más alto nivel al estar recogido en el apartado 2 del artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea²⁴²⁵ y, en opinión del Tribunal, “cuando las Administraciones nacionales ejecutan decisiones de la Unión Europea quedan sometidas también a su ordenamiento jurídico y, en particular, a la Carta de Derechos Fundamentales”.

Consecuentemente concluye nuestro TS que la orden foral de recuperación debió estar precedida de un procedimiento específico. Por lo que anula en ambos casos la ejecución de la Decisión comunitaria, ordenando la retroacción de actuaciones.

No obstante, considera el Tribunal Supremo²⁶ que su tarea no consiste en diseñar en abstracto ese procedimiento, usurpando el papel del legislador, ni determinar cuál de los distintos cauces que ofrece nuestro sistema resulta más adecuado para recuperar las ayudas estatales contrarias al orden jurídico de la Unión Europea, opción que corresponde realizar en cada caso a la Administración obligada a restablecer el equilibrio roto con su concesión.

²³ Sentencia 14 de octubre de 2013 FJ 3º.

²⁴ DOUE, 326 C, de 26.10.2012, pág. 391.

²⁵ El Tratado de la Unión Europea en el apartado 1 de su artículo 6 reconoce a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea el mismo valor jurídico que los Tratados.

²⁶ Sentencia de 13 de mayo de 2013 FJ 2º y Sentencia de 14 de octubre de 2013 FJ 3º.

4. Conclusiones

Estos pronunciamientos del Tribunal Supremo no vienen sino a confirmar la opinión de nuestro Consejo de Estado el cual, ya en el año 2001, se mostró contrario al reconocimiento de ejecutividad a la Decisión de recuperación de la Comisión²⁷ y, además, en su Memoria del año 2000 sugirió que el procedimiento de recuperación de las ayudas de Estado debería contar con un procedimiento respaldado legalmente en forma suficiente y “podrían ser reembolsadas mediante expediente de carácter administrativo siempre que se trataran en efecto de auténticas ayudas de Estado, así declaradas por la Comisión de las Comunidades Europeas y que, por ser contrarias al mercado común, han de dejarse sin efecto según los procedimientos de Derecho interno español. Este emplazamiento de la cuestión en el campo del Derecho público requeriría la regulación de un procedimiento que, partiendo de la decisión adoptada por la Comisión, determinase los beneficiarios concretos y el importe de las ayudas, el modo de requerirlas, la devolución de los importes indebidamente percibidos y la aplicación de la vía de apremio a falta de reembolso voluntario”.

Por lo que a nuestra opinión se refiere, como ya habíamos tenido ocasión de pronunciarnos²⁸, no somos partidarios de la tesis de la eficacia directa porque consideramos, por un lado, que ello contraviene lo dispuesto en el propio artículo 14 del Reglamento 659/1999 y, por otro lado, que esta opción iría contra los principios de legalidad y seguridad jurídica, por lo que defendemos la necesidad de dotar a la Administración española de las potestades suficientes para proceder a la recuperación de la ayuda cumpliendo con los imperativos de efectividad e inmediatez con independencia de la forma en la que se otorgó la ayuda y de la presencia o no de acto administrativo de concesión.

Por ello abogamos por una reforma legislativa en este punto que haga del procedimiento de recuperación el cauce adecuado para la determinación de los datos necesarios para que la decisión de ejecución sea directamente ejecutable, dando a los afectados mecanismos de defensa jurídica adecuados frente a las decisiones nacionales de ejecución de la decisión de recuperación dictada por la Comisión.

Nuestra postura se basa en dos argumentos principalmente. El primero de ellos se basa, como ya hemos tenido ocasión de poner de manifiesto en este trabajo, en el hecho de que la Decisión de recuperación de la Comisión no es un título ejecutivo directamente en el Estado miembro afectado y ello por dos motivos: de un lado, por la exclusión expresa que hace al respecto el artículo 299 TFUE, que solo reconoce fuerza ejecutiva a los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo siempre que impongan una obligación pecuniaria; de otro lado, debido a que la decisión de recuperación dictada por la Comisión no contiene toda la información necesaria para proceder a la recuperación de la ayuda, especialmente en lo referente a la identificación de las empresas obligadas a devolver las ayudas indebidamente recibidas y en lo tocante a la determinación del importe del beneficio reembolsable, siendo en estos casos, obligación del Estado miembro identificar sin dilación a las empresas afectadas por la

²⁷ Resolución 2690/2001, de 22 de febrero de 2001, del Consejo de Estado.

²⁸ Pérez Bernabeu, B.: *La recuperación de las ayudas de Estado. Principios y Procedimiento*, Ed. IEF, Madrid, 2013, pp. 144 ss.

decisión de recuperación y cuantificar el importe exacto de la ayuda que debe recuperarse de cada uno de ellos²⁹.

El segundo de nuestros argumentos a favor de la regulación de un procedimiento administrativo de recuperación de las ayudas de Estado ilegales se sustenta en la necesidad de una base jurídica apropiada para proceder a la recuperación de las ayudas declaradas incompatibles por la Comisión, pues, como hemos puesto de manifiesto en este trabajo, en la actualidad el sustento jurídico de los procedimientos de recuperación es deficiente y viene dado, en los casos de contar con un acto administrativo, por las distintas vías de revisión de oficio de los actos administrativos, originando problemas desde el punto de vista dogmático y procedimental, lo que obliga a realizar interpretaciones, más o menos debatidas y más o menos forzadas, como la de equiparar la falta de notificación a un vicio de nulidad de pleno derecho.

Con la aprobación de una regulación específica del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado ilegales se contaría con un cauce adecuado y específico para este fin, desapareciendo las denunciadas distorsiones existentes derivadas de la utilización de procedimientos y cauces previstos en la normativa interna para otros fines ajenos a la recuperación de ayudas de Estado.

No obstante, somos conscientes de que la regulación de un procedimiento de este tipo que reclamamos encuentra dos objeciones. De un lado, la inexistencia de margen de apreciación por parte de las autoridades nacionales, compelidos a su ejecución so pena de incurrir en un incumplimiento.

De otro lado, el hecho de que este procedimiento de recuperación no produciría en el beneficiario de la ayuda -y ahora obligado a su devolución- efectos diferentes de los que se derivan de la decisión de recuperación, pues el obligado -salvo que hubiera previamente impugnado dicha decisión de recuperación ante los tribunales comunitarios de conformidad con el artículo 263 TFUE (antiguo 230 TCE) - no puede alegar en el procedimiento interno los vicios de los que pueda adolecer aquella decisión en el procedimiento interno dirigido a recuperar la ayuda, pudiendo únicamente alegar los errores materiales en los que ha podido incurrir la ejecución interna de la decisión de recuperación.

Creemos que estas dos objeciones no son obstáculos insalvables, sino dos elementos configuradores del procedimiento interno de recuperación de ayudas de Estado, el cual quedaría configurado como un procedimiento administrativo que, garantizando el derecho de audiencia de los interesados, estuviera dirigido exclusivamente a ejecutar la decisión de recuperación dictada por la Comisión, una vez que esta hubiera adquirido firmeza, con independencia de la forma que adoptó la medida considerada ayuda de Estado ilegal y sin tomar en consideración si la medida se concedió o no mediante un acto administrativo, sin dirigirse a discutir cuestiones de legalidad de la decisión de recuperación -cuestiones que se pueden dilucidar ante los tribunales tanto comunitarios, en virtud de las previsiones del artículo 263 TFUE (antiguo 230 TCE), como ante los tribunales nacionales, como hemos comentado- sino dirigido principalmente a cuantificar la ayuda y determinar los beneficiarios de la ayuda, cuestiones estas que no se recogen en la decisión de recuperación de la Comisión y cuya concreción recae sobre

²⁹ Apartado 48 de la Comunicación de la Comisión “Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles” (2007/C 272/05).

las autoridades nacionales y que deberían estar sometidas al principio de contradicción, de manera que el obligado a la recuperación podría defender sus argumentos contrarios a la Administración en relación con estas cuestiones.

LA EVOLUCIÓN EN LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 6.3 DE LA LOFCA: VALORACIÓN DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS AUTONÓMICAS CREADORAS DE TRIBUTOS PROPIOS UTILIZANDO LA DOCTRINA DEL *IUS SUPERVENIENS*. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES

Soraya Rodríguez Losada

Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

Resumen:

La interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA ha sido objeto de una significativa evolución, especialmente después de la reforma operada por la Ley Orgánica 3/2009. El cambio normativo viene a suponer una mayor autonomía de las CCAA a la hora de crear sus propios tributos –entre ellos, los tributos medioambientales-. En esta línea, el juicio de constitucionalidad de los tributos regionales medioambientales impugnados antes de la reforma del año 2009, se está realizando atendiendo al *bloque de constitucionalidad* vigente en el momento en el que el aplicador del Derecho se está cuestionando su constitucionalidad, apoyándose en la doctrina del *ius superveniens*.

Palabras clave:

Tributos medioambientales, autonomía financiera, *ius superveniens*.

1. La autonomía financiera de las comunidades autónomas: la evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA

1.1. El marco constitucional del poder tributario autonómico

El artículo 133.1 de la CE indica que “*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley*”¹, completándose con el artículo 133.2 de la CE, que recoge que “*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes*”. Por lo tanto, frente a la facultad de configuración inicial del sistema tributario del Estado, las CCAA disponen de un poder tributario limitado. Así, la autonomía financiera de las CCAA aparece recogida en el Título VIII de la CE, en particular, en los artículos 133.2 y 156.1². Dicha autonomía financiera está, tal y como ha afirmado el TC³, intrínsecamente ligada a la autonomía política⁴, y, para garantizarla,

¹ El adjetivo “originaria” ha sido calificado como desafortunado por muchos autores, ya que entienden que el poder tributario del Estado es tan originario como el de las CCAA. A este respecto, *vid.*, Ferreiro Lapatza, J. J.: “Las fuentes del Derecho Financiero en la Constitución Española”. En: *La Constitución y las Fuentes del derecho*. Vol. II, Madrid: IEF, 1985, pp. 901 y ss.

² Dicha norma recoge que: “*1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*”.

³ A este respecto, pueden consultarse las SSTC 14/1986, de 31 de enero, 63/1986 de 21 de mayo, y 183/1988, de 13 de octubre, donde se indica que esta capacidad de las CCAA “*no es tanto una*

el artículo 157.1.b)⁵ de la CE enumera una serie de recursos que configuran las Haciendas Públicas. Y es que, sin duda, la suficiencia de medios no basta para que exista autonomía financiera, sino que las CCAA deben gozar de auténtica capacidad de decisión sobre sus ingresos y sobre sus gastos⁶.

Tratándose de una potestad para crear nuevos tributos, los nuevos hechos imponibles diseñados por las CCAA han de respetar las disposiciones constitucionales y los límites que derivan del *bloque de constitucionalidad*, esto es, los artículos 157 y 158 de la CE, los respectivos Estatutos de Autonomía, la LOFCA (en particular, los artículos 6, 7 y 8) y las leyes estatales de cesión de tributos.

El aumento gradual de la base competencial de las CCAA –conocido también como mutación constitucional⁷–, ha implicado que la interpretación del contenido del Título VIII de la Constitución no pueda seguir realizándose de una manera estática, es decir, atendiendo al contexto político existente en el momento de su aprobación, puesto que el Estado autonómico es un modelo abierto y en constante construcción⁸. Como manifestación de ello, las CCAA vienen ejerciendo su poder normativo en materia impositiva en dos ámbitos: el ámbito de los tributos cedidos y el ámbito de los impuestos propios. En esta línea, de una parte, se ha venido produciendo un aumento progresivo de la capacidad normativa de las CCAA en los tributos cedidos⁹, y, de otra, dado que la máxima expresión de la autonomía financiera de las CCAA se encuentra en la facultad para establecer y exigir tributos propios (artículo 157.1.b de la CE), estas han preferido buscar ingresos mediante la creación de nuevas figuras impositivas, cobrando especial protagonismo el establecimiento de tributos ecológicos o medioambientales. Además, las CCAA han de someterse también a las reglas de territorialidad¹⁰ (artículo 9.a de la LOFCA), no interferencia económica¹¹ (artículo 9.c de la LOFCA) y separación (artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA).

competencia que se reconoce a las comunidades autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma”.

⁴ En efecto, como sostiene Adame Martínez, “no es concebible forma alguna de autonomía político-administrativa sin una cierta y estable disponibilidad de medios financieros”. *Vid.*, Adame Martínez, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Granada: Comares, 1996, pp. 20 y ss.

⁵ Este precepto indica que: “1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: [...] b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”.

⁶ Casado Ollero, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, Granada: Instituto de Desarrollo Regional, 1981, pp. 3 y ss; García Añoveros, J.: “La Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía”, *Revista de Estudios Regionales*, núm. 14/1984, pp. 119 y ss.

⁷ Jellinek, G.: *Reforma y mutación de la Constitución*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1991, p. 7; Hesse, J.: *A força normativa da Constituição*, trad. de Gilmar Ferreira Mendes, Salvador de Bahía: Sergio Antonio Faris Editor, 1991, p. 22.

⁸ García Novoa, C.: “El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios”, *Revista Catalana de Dret Public*, núm. 46, 2013, pp. 106-107.

⁹ García Novoa, C.: *Financiación autonómica y reforma del Senado*, Madrid: Marcial Pons, 2012, pp. 351 y ss. También, al respecto, Villar Ezcurra, M., Gorospe Oviedo, J. I.: “El sistema de financiación autonómica”, en Pérez de Ayala, J. J. (Coord.), *Estudios del sistema de financiación autonómica*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas – Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 27 y ss.

¹⁰ Este principio implica que “no podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos generados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma”.

¹¹ Esta regla implica que los tributos propios de las CCAA “no podrán suponer un obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales”.

En suma, reconocida su autonomía financiera y, en definitiva, el poder tributario de las CCAA, uno de los grandes debates en el ámbito de la financiación autonómica ha sido el alcance o las limitaciones de la capacidad normativa de éstas en materia impositiva. Unas limitaciones que, como decíamos, vendrán impuestas por los principios constitucionales y por la distribución de competencias entre los distintos entes con poder territorial¹².

1.2. El principio de separación y la evolución en la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA: la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre

El principio de separación se recoge en los apartados 2º y 3º del artículo 6 de la LOFCA. En el apartado 2º del artículo 6 de la LOFCA se menciona que *“los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado”*. Y, a continuación, la redacción actual del apartado 3º del artículo 6 de la LOFCA establece que *“los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales. Las comunidades autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro”*¹³.

La redacción vigente del artículo 6.3 de la LOFCA es fruto de la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que alteró diversos preceptos de la LOFCA relacionados con la regulación del ejercicio de competencias financieras en materia de recursos de las CCAA. A su vez, el origen de este cambio legislativo se encuentra en el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía¹⁴, en el que se ponía de manifiesto la necesidad de revisar el artículo 6.3 de la LOFCA, para *“mejorar la seguridad jurídica y evitar los constantes conflictos constitucionales que versaban sobre esta materia”*.

Con antelación a la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA, ya existía un posicionamiento claro del TC sobre un precepto similar, esto es, la interpretación del artículo 6.2 de la LOFCA. La cuestión central de este debate residía en el hecho de

¹² Alonso González, L. M.: *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales*, Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 2004, pp. 12 y ss.

¹³ Algún autor considera que esta reforma se ha quedado corta, y que habría sido mucho más acertado haber dado un paso más, proponiendo una redacción alternativa. Así, Checa González considera “que no debe existir condicionante alguno para la creación de tales impuestos propios regionales cuando los mismos incidan sobre hechos impositivos que no estén realmente gravados por las Entidades locales como consecuencia de la existencia de las exenciones normativamente establecidas”, y de este modo, estima “que la redacción que debiera aparecer en referido art. 6.Tres de la LOFCA tendría que ser de un tenor similar a éste: «Los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos impositivos efectivamente gravados por los tributos locales»”. Vid. Checa González, C.: “Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3/2010, pp. 43-58).

¹⁴ Documento disponible en <http://bit.ly/141HtU6>

determinar si el límite del 6.2 se refería al concepto de “objeto o materia imponible” o al de “hecho imponible”. Pues bien, en relación con la prohibición de doble imposición recogida en el artículo 6.2, existe una sólida jurisprudencia constitucional favorable a la creación de impuestos propios por las Comunidades Autónomas, que se traduce en la afirmación de que lo que se prohíbe en el precepto es que se dupliquen los hechos imponibles que estén recogidos en las leyes tributarias del Estado, existiendo la posibilidad de que se regulen distintos hechos imponibles a partir de una misma materia¹⁵. Hecho imponible, además, entendido como el conjunto de los cuatro elementos clásicos de éste: objetivo, subjetivo, territorial y temporal. Dicho de otro modo, la doble imposición interna solo se da cuando un tributo propio de una CCAA reproduzca todos los elementos definitorios de un tributo estatal: el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, los supuestos de no sujeción y los supuestos de exención¹⁶.

En esta línea, el Acuerdo 6/2009, para la reforma del Sistema de Financiación identifica como uno de los “ejes básicos” de la reforma del nuevo sistema de financiación el aumento de la autonomía y la corresponsabilidad¹⁷. Esta dotación de mayor autonomía se plasmaría, por un lado, en el incremento de los porcentajes de participación de las CCAA en los tributos del Estado y, por otro, en una ampliación de las competencias normativas de las CCAA en materia tributaria. De esta manera, el Acuerdo proponía revisar los límites existentes en la LOFCA para la creación de tributos propios por las CCAA y, particularmente, aconseja aproximar las disposiciones contenidas en los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA, de tal modo que ambos se refieran a “hechos imponibles”. Hay que recordar que, hasta el momento de la modificación operada en el año 2009, el artículo 6.3 establecía como límite para la creación de tributos propios de las CCAA la “materia imponible” de los tributos locales¹⁸. Tras la reforma del año 2009, el límite de las CCAA para la creación de tributos propios se encuentra en el “hecho imponible” de los tributos locales, guardando sintonía con el límite establecido en el artículo 6.2 de la LOFCA en relación con los tributos estatales y, en última instancia, como explica el TSJ de Galicia en su sentencia 250/2012, ampliando “*de manera sustancial el margen de maniobra de las CCAA a la hora de crear tributos propios sobre materias imponibles reservadas al ámbito local, en aras a favorecer su autonomía y suficiencia financiera*”.

Lo cierto es que, antes de la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA, los debates en torno a la interpretación de la expresión “materia imponible” incluida en la antigua redacción del precepto protagonizaban las mayores discusiones doctrinales en el campo de la financiación autonómica. Y el TC no ha permanecido ajeno a esta polémica sobre

¹⁵ El reconocimiento de la constitucionalidad de los tributos extrafiscales se produjo por primera vez en la STC 37/1987, manteniéndose posteriormente, por ejemplo, en las SSTC 186/1993, 14/1998, de 22 de enero, 168/2004 y 179/2008. Un análisis de buena parte de esta doctrina constitucional puede encontrarse en Alonso González, L. M.: *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales... op. cit.*, pp. 28-30 y, especialmente, 57 y ss.

¹⁶ Checa González, C.: *Los impuestos propios de las comunidades autónomas: ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*. Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 47 y ss.

¹⁷ Cfr. páginas 8, 15 y 16 del Acuerdo.

¹⁸ El tenor literal del antiguo artículo 6.3 de la LOFCA señalaba que “*las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en términos que la misma contemple (...)*”.

la aclaración de la expresión “materias reservadas” y su posible identificación con la expresión “materias impondibles”.

En efecto, el máximo intérprete de la Constitución identificó ambas expresiones (materias reservadas y materias impondibles) en sus SSTC 289/2000, de 30 de noviembre (en la que se declaró inconstitucional el Impuesto sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, IBIAMA), 168/2004, de 6 de octubre (en la que se declara constitucional el Gravamen de financiación del servicio de protección civil de Cataluña) y 179/2006, de 13 de junio (en la que se declara inconstitucional el Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, IEIMA), confirmando, en definitiva, que las CCAA no podían crear tributos cuya materia impondible estuviese reservada a los tributos locales. Concretamente, la STC 289/2000 expresó que “*los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas en el ejercicio de la competencia que, en materia tributaria, deriva del juego de los arts. 133.2 y 157.1 CE, no podrán, ni recaer sobre «hechos impondibles gravados por el Estado» (art. 6.2 LOFCA) ni «sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales» (art. 6.3 LOFCA)*”¹⁹. Para el TC, además, “*por materia impondible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho impondible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. [...]. De ahí que, en relación con la misma materia impondible el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impondibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes*”²⁰. Paralelamente en el tiempo, esta doctrina constitucional, encontraba su apoyo en la doctrina científica²¹; una línea argumental que, si bien se ceñía al tenor literal del precepto, suponía un límite considerable al poder tributario de las CCAA.

Dicho esto, debemos precisar que en el propio TC comenzaban a escucharse algunas voces discordantes, como el voto particular a la sentencia 289/2000 del magistrado Don Pablo García Manzano al que se adhirieron don Julio Diego González Campos y Doña María Emilia Casas Bahamonde²², o la STC 242/2004, de 16 de diciembre, en la que se

¹⁹ FJ 4º. La misma línea argumental se encuentra en la STC 168/2004, de 6 de octubre (FJ 5º) y en la 179/2006, de 13 de junio (FJ 2º y 3º). Pueden resultar interesantes las anotaciones realizadas por Albiñana García-Quintana al respecto: Albiñana García-Quintana, C.: “Anotaciones a la sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000”, *Impuestos*, núm. 1/2001, pp. 520-522.

²⁰ STC 37/1987, de 26 de marzo.

²¹ Yebra Martul-Ortega, P.: “La absorción por las Comunidades Autónomas de la materia impondible de las Corporaciones Locales”, *Impuestos*, 1985, Vol. II, pp. 85 y ss; Checa González, C.: “El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”, *Impuestos*, 1987, Vol. I, pp. 676 y ss; Pita Grandal, A. M.: “Reflexiones en torno a los límites de la previsión contenida en el artículo 6.3 de la LOFCA”, *Impuestos*, 1987, Vol. II, pp. 143 y ss; Martín Queralt, J.: “El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 100/1998, pp. 688 y ss; Lago Montero, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades autónomas*, Elcano: Aranzadi, 2000, pp. 55 y ss; Calvo Vérguez, J.: “Algunas consideraciones en torno al gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil: Análisis de la STC 168/2004, de 6 de octubre”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 100/2005, pp. 57 y ss.

²² También resultan interesantes los votos particulares a la STC 179/2006, de Doña María Emilia Casas Baamonde, de Don Manuel Aragón Reyes y de Don Pascual Sala Sánchez.

expone que el artículo 6 de la LOFCA «*garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible*». Al tiempo, autores como Ferreiro Lapatza o Rodríguez Bereijo ponían de manifiesto las trabas con las que se encontraban las CCAA, debido al escaso margen con el que contaban para ejercer su potestad tributaria propia, ya que un número elevado de materias imponibles se encontraban reservadas por la legislación de Régimen local a las Corporaciones Locales²³.

Tomando en consideración toda esta doctrina constitucional que identifica la expresión “materia reservada” con “materia imponible”, el menoscabo que esta interpretación supone de la autonomía financiera de las CCAA, y, especialmente, los numerosos votos particulares formulados y los trabajos publicados por la comunidad científica, sale a la luz el Acuerdo 6/2009, para la reforma del Sistema de Financiación Autonómico.

En definitiva, en la actualidad, la prohibición del artículo 6 de la LOFCA alcanza a la duplicación formal y exacta del hecho imponible de un impuesto estatal o local por parte de un impuesto autonómico, permitiéndose que los tributos autonómicos recaigan sobre la misma materia imponible que los tributos locales y que los tributos estatales; y, si se crean tributos autonómicos propios sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones locales, éstas últimas habrán de ser compensadas, con el fin de que sus ingresos no se vean mermados. Cuestión ésta última –la de la compensación– que ha sido analizada por un sector doctrinal que entiende que la alusión genérica a las medidas de coordinación y compensación a las Corporaciones locales no siempre resulta necesaria, sino solo cuando el establecimiento del nuevo tributo autonómico altere las posibilidades de crecimiento de los ingresos futuros locales²⁴.

²³ Ferreiro Lapatza, J. J.: “Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, 1991, pp. 80 y ss. También, Rodríguez Bereijo, A.: “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36/1992, pp. 67 y ss; Borrero Moro, C. J.: *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Cizur Menor: Aranzadi, 2004, p. 58 y ss, y, más adelante, “Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA”, *Cívitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 146/2010, p. 347.

²⁴ Como indica Borrero Moro, “reiteradamente tiene dicho la doctrina constitucional que sobre una misma materia imponible pueden articularse varios tributos, [por lo que] no [se entiende] cuál es la lógica que determina que esta circunstancia conlleve la merma de los ingresos del Ente local, ya que el establecimiento del tributo autonómico no tiene porqué afectar a la recaudación del local; salvo que, como ocurre respecto del IVTM, se prevea legalmente que el establecimiento del tributo autonómico conlleve la supresión del local. [...] No obstante, sí cabría plantearse medidas de compensación o coordinación que pudieran exigir la posible reducción, por parte del nuevo tributo autonómico, de las posibilidades de crecimiento de los ingresos futuros locales, al absorber éste parte de la riqueza imponible disponible con base en la materia imponible afectada por el mismo”. *Vid.*, Borrero Moro, C. J.: “Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA”, *Cívitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 146/2010, pp. 351-352.

2. Los tributos “verdes” como materia imponible propia de las CCAA. especial referencia al impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

2.1. Los tributos “verdes” como materia imponible propia de las CCAA: especial referencia al Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

2.1.1. La extrafiscalidad y los tributos medioambientales

Como es bien sabido, los tributos pueden tener una función primordialmente fiscal o recaudatoria o, por el contrario, pueden utilizarse principalmente como instrumentos al servicio de una determinada política económica o social. Esta circunstancia se produce especialmente respecto a los impuestos autonómicos, que suelen perseguir objetivos extrafiscales²⁵.

En la práctica, la interpretación realizada por el TC sobre el artículo 6 de la LOFCA ha llevado a las CCAA a diseñar tributos sobre hechos imposables que no estén gravados por el Estado o por las Corporaciones Locales. Partiendo de que, como indicaba García Añoveros, “las posibilidades de la inventiva fiscal son casi ilimitadas”²⁶, los llamados “tributos verdes” o medioambientales han encontrado la puerta de entrada en los ordenamientos jurídico-tributarios regionales.

Como señala Carbajo Vasco, la decisión de las CCAA de utilizar los tributos medioambientales como materia imponible atiende a varias razones. En primer lugar, objetos imposables como “daño ambiental” “contaminación” o “externalidades negativas” no están gravados de modo explícito por el Estado central, por los Ayuntamientos o por las Diputaciones. En segundo lugar, la propia LGT en su artículo 2.1 admite la creación de tributos carácter extrafiscal. En tercer lugar, la CE hace referencia al objetivo de protección del medioambiente, y reconoce a las CCAA competencias específicas en esta materia (principio de la “doble competencia”). En cuarto lugar, la implantación de tributos ecológicos tiene mejor acogida social que la instauración de un tributo con finalidad fiscal. Y, finalmente, los destinatarios de los

²⁵ Lago Montero, J. M.: *El poder tributario de las Comunidades autónomas... op. cit.*, p. 118 y ss; Fernández Orte, J., *La tributación medioambiental. Teoría y práctica*, Cizur Menor: Thomson – Aranzadi, 2006, pp. 44 y ss. Para un profundo estudio de la constitucionalidad de los tributos extrafiscales y su difícil compatibilización con los principios de capacidad económica y de legalidad, es recomendable la lectura de Pita Grandal, A. M.: “Sistema tributario y medio ambiente”, en AA.VV. *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999, pp. 588 y ss; y Adame Martínez, F. D.: *Tributos propios de las Comunidades Autónomas... op. cit.*, pp. 42-85. Por el contrario, Soler Roch entiende que la capacidad económica es ajena al fundamento de los tributos ambientales, ya que su verdadera justificación está en la capacidad de producir daño ambiental, es decir, en la capacidad de contaminar (*vid.*, Soler Roch, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental” en Becker Zuazua, F., Cazorla Prieto, L. M., Martínez-Simancas Sánchez, J. (Dir.): *Tratado de tributación medioambiental*, Tomo I, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2008, pp. 94 y ss). También puede resultar interesante, García-Torres Fernández, M. J.: *Análisis de la protección tributaria del medio ambiente. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía*, Cizur Menor: Thomson-Reuters, 2011, pp. 27 y ss.

²⁶ García Añoveros, J.: “Informe sobre modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas”, *Hacienda Pública Española*, nº 101/1986, pp. 391 y ss.

tributos verdes son específicos, normalmente grandes empresas que, por su reducido número, facilitan las tareas gestión atrayendo recursos de forma rápida a las CCAA²⁷.

En efecto, la preservación del medioambiente es un bien jurídico que, en el caso español, está recogido en el artículo 45 de la CE²⁸, y, para dar cumplimiento a este precepto constitucional, se articulan una serie de mecanismos de control del medioambiente, entre los que pueden citarse los controles administrativos directos²⁹ – que regulan conductas permitidas y prohibidas-, los permisos y licencias para contaminar negociables y los tributos medioambientales. Centrándonos en estos últimos, presentan funciones tanto incentivadoras como desincentivadoras de conductas en relación con el entorno natural³⁰. Dicho de otra forma, son tributos que se asientan

²⁷ Carbajo Vasco, D.: “¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el daño ambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 2/2010, pp. 10-11.

²⁸ Así, el artículo 45 de la CE recoge que: “1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”.

²⁹ González Fajardo identifica dos tipos de controles directos: “a) La fijación de estándares de calidad ambiental que establecen los límites aceptables para las actividades contaminantes; y b) Regulaciones especificando el uso obligatorio de determinados procesos o procedimientos productivos. Mediante el primero se imponen cuotas de emisiones o vertidas a las actividades de cada contaminador. Bajo el segundo tipo de control directo, la autoridad medioambiental obliga a los contaminadores a adoptar ciertas técnicas o equipos”. *Vid.*, González Fajardo, F.: “Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos”, *Hacienda Pública Española*, núm. 104/1987, p. 165.

³⁰ Como ya indicó la OCDE en su informe de 2001, al gravar las emisiones con el mismo tipo impositivo para todas las fuentes, se igualan los costes marginales de reducción entre los contaminadores. De esta forma, “el resultado es que la reducción de contaminación alcanza un coste total mínimo y los costes marginales de reducción se igualan entre las empresas. Los instrumentos económicos crean flexibilidad e incentivos que suponen un modelo de los menores costes de reducción”. Por otro lado, los tributos ambientales funcionan como un “incentivo continuo para disminuir los costes de reducción de la contaminación. Para cumplir con las regulaciones de mandato y control las empresas deben hallar límites de emisión o usar tecnologías específicas, pero no tienen incentivos para reducir las emisiones por encima de los límites establecidos. Por el contrario, los impuestos crean un incentivo continuo para las empresas que más reduzcan las emisiones contaminantes, a través de costes efectivos de reducción de la contaminación, innovaciones en técnicas de producción más limpias y mejores tecnologías de reducción, y a través de reestructuraciones industriales. Los consumidores también tienen incentivos por demandar productos menos contaminantes y por reducir sus actividades contaminantes”. *Vid.*: OECD, *Environmentally related taxes in OECD Countries. Issues and strategies*, 2001, p. 23. Por lo tanto, “las empresas con mayores costes de control (aquellas que más esfuerzo han de realizar para reducir sus niveles de contaminación, y por ende pagar menos impuestos) tienen un importante instrumento incentivador para encontrar y utilizar tecnologías no contaminantes, o que minimicen dicho efecto. Tal incentivación no tiene límites: las empresas son conscientes de que cuanto menos contaminen menos se ven gravadas por los tributos, por lo que buscarán la reducción de la contaminación a los menores niveles posibles, mediante la adquisición de tecnologías que redunden en el abaratamiento de los costes que comporta dicha reducción de emisión de contaminantes. *Vid.* Rodríguez Muñoz, J. M.: *La alternativa fiscal verde*, Valladolid: Lex Nova, 2004, p. 118. También sobre la cuestión, Villar Ezcurra, M.: “Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental”, *Crónica Tributaria*, núm. 135/2010, p. 233; Sánchez Blázquez, V. M.: “Concepto e idoneidad de los tributos medioambientales”, en Chico de la Cámara, P., *La fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, Cizur Menor: Thomson Reuters, 2012, p. 27.

sobre la idea de que el sujeto que cause un daño ambiental, tendrá que sufragar los gastos necesarios para repararlo lo que, en definitiva, se traduce en la aplicación del principio “quien contamina paga” (*polluter pays*)³¹, que, como indica Herrera Molina, ha integrado en su contenido la responsabilidad civil por daños ambientales³².

De otra parte, algunos autores son especialmente críticos con los tributos medioambientales e indican que, en realidad, los tributos extrafiscales –en particular, los medioambientales-, tienen “una finalidad fiscal encubierta, formalmente legitimada por la finalidad extrafiscal, [de manera que] la protección del medioambiente estaría legitimando determinados impuestos cuya verdadera finalidad es simplemente recaudatoria”. Así lo entiende Soler Roch, añadiendo que “este tipo de objeción debe contratarse con un análisis, en cada caso, de los distintos elementos del tributo y de la coherencia de estos elementos con su finalidad extrafiscal específica”³³.

Es necesario hacer una pausa en este análisis para realizar una matización. Y es que, mientras una parte de la doctrina distingue entre tributos fiscales o extrafiscales –o, si se quiere, tributos con función primordialmente fiscal y tributos con función primordialmente extrafiscal-, otro sector hace referencia a distintos planos de la extrafiscalidad.

Así, Casado Ollero identifica, en primer lugar, los *tributos con efectos no fiscales*, expresión que se refiere las consecuencias no fiscales del anuncio o aplicación de cualquier medida tributaria. En segundo lugar, hace alusión a los *tributos con fin no fiscal*, que, además de perseguir fines recaudatorios, buscan la obtención de fines extrafiscales o de ordenación, como pueden ser los tributos aduaneros. En tercer lugar

³¹ Pigou, A.: *The Economics of Welfare*, Londres: Mcmillan, 1920, pp. 1020. El principio “quien contamina paga” fue inicialmente formulado por la OCDE en el año 1972, y recientemente ha sido incorporado al artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (*vid.*, Fernández López, R. I.: “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energías renovables”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 22/2010, pp. 33-70; Ruiz Garijo, M.: “Tributos ambientales de las Comunidades Autónomas”, en Chico de la Cámara, P., *La fiscalidad ambiental: problemas actuales y soluciones*, Cizur Menor: Thomson Reuters, 2012, pp. 79-80). En cuanto al significado del principio, Vaquera García expresa que el principio “quien contamina paga” implica que se grava una actividad contaminante y no un índice potencial de contaminación (*Vid.*, Vaquera García, A.: *Fiscalidad y medio ambiente*, Madrid: Lex Nova, 1999, p. 125). Por el contrario, Rosembuj Erujmovich entiende que “quien contamina debe pagar en proporción al deterioro, real o potencial, en cuantía suficiente para hacer frente a la prevención (*no regret*) y a la corrección en la fuente del gasto público que se produce” (*vid.*, Rosembuj Erujmovich, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Madrid: Marcial Pons, 1995, pp. 42-43). Se ha afirmado que el principio quien contamina paga cumple una triple función: a) es el fundamento para establecer medidas de protección sobre los contaminantes del medio ambiente; b) es un límite para el gasto público, ya que dichas medidas económicas revierten sobre las arcas públicas con ingresos que pueden a su vez destinarse a gastos de conservación del medio; c) funciona como programa para la actuación de los poderes públicos que deberán tener hacia una reforma fiscal integral en sentido ecológico” (*vid.*, Herrera Molina, P. M.: “El principio ‘quien contamina paga’ desde la perspectiva jurídica”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122/1995, pp. 85-86).

³² *Vid.* Herrera Molina, P. M.: “El principio ‘quien contamina paga’ desde la perspectiva jurídica”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122/1995, pp. 82-83.

³³ Soler Roch, M. T.: “El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental”, en Becker Zuazua, F., Cazorla Prieto, L. M., Martínez-Simancas Sánchez, J. (Dir.), *Tratado de tributación medioambiental*, Tomo I, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2008, pp. 88 y ss. En el mismo sentido, Carbajo Vasco, D., Herrera Molina, P. M.: “Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, en Buñuel González, M., *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Madrid: Thomson-Cívitas – Deloitte, 2004, p. 89.

estarían los *tributos no fiscales o extrafiscales*, que se apartan de la finalidad recaudatoria propia de los tributos³⁴.

Con un esquema similar, al referirse a las distintas clases de tributos autonómicos, Alonso González distingue, en primer lugar, los *impuestos ambientales de corte tradicional* (cánones de agua, cánones de vertidos, cánones de residuos, impuestos sobre la contaminación atmosférica, etc), refiriéndose a ellos como los tributos extrafiscales verdes típicos; de otra parte, estarían los *impuestos con intencionalidad extrafiscal de carácter no ambiental*, que, teniendo *ab initio* una finalidad extrafiscal, al aplicarlos, finalidad y resultado obtenido no guardan relación, y en los que la finalidad extrafiscal no se corresponde con la estructura y los elementos del tributo (serían el caso de los impuestos que velan por la función social de la propiedad –por ejemplo, el impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas-, los impuestos que actúan ante situaciones de riesgo o puesta en peligro de determinados bienes constitucionales –impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, impuestos sobre actividades que inciden en el medioambiente o el impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento); por último estarían los *impuestos netamente fiscales*, en los que o no existe finalidad extrafiscal o ésta es ornamental y accesoria a la recaudatoria (impuestos sobre el juego, impuestos sobre los depósitos de las entidades de crédito, etc)³⁵.

2.1.2. Incidencia de la afectación de las sumas recaudadas mediante tributos ambientales

La consideración de un impuesto como medioambiental no viene dada simplemente por la afectación de las sumas recaudadas tras su instauración a la protección del entorno natural. Así, siguiendo a Falcón y Tella, “[no] constituyen una medida tributaria medioambiental, en sentido estricto, aquellos tributos cuya recaudación se afecta a una finalidad ecológica, por el mero hecho de dicha afectación. De nuevo aquí el fin medioambiental no sería predicable del tributo en sí mismo considerado, sino del gasto a cuya financiación atiende”³⁶.

No obstante, esta postura doctrinal que nosotros consideramos acertada no ha sido respetada por el TC en algunos de sus pronunciamientos, en los que otorgó un papel relevante a la total afectación de las sumas recaudadas a finalidades medioambientales. Es el caso del pronunciamiento del TC sobre la constitucionalidad del gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil³⁷. Por el contrario, al analizar la constitucionalidad del impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan en el medioambiente, el TC consideró que la afectación del tributo no era suficiente para poder considerarlo un tributo medioambiental porque la materia imponible gravada se

³⁴ Casado Ollero, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, AA.VV. *Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Libro homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid: IEF, 1991, pp. 103 y ss.

³⁵ Alonso González, L. M.: *Análisis crítico de los impuestos autonómicos actuales... op. cit.*, pp. 33-55.

³⁶ Falcón y Tella: “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional”, en Esteve Pardo, J. (Coord.), *Derecho del medio ambiente y de la Administración local*, Madrid: Cívitas – Diputación de Barcelona, 1996, p. 679. En el mismo sentido, Herrera Molina, P.: *Derecho tributario ambiental. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid: Ministerio de Medioambiente – Marcial Pons, 2000, p. 68.

³⁷ STC 168/2004, de 6 de octubre.

solapaba con el IBI³⁸. Lo cierto es que, bajo nuestro punto de vista, si bien la mera afectación de las sumas recaudas por una figura impositiva a la protección medioambiental no es suficiente para poder calificar el gravamen como medioambiental, las cantidades obtenidas a través de tributos ecológicos no deben ser utilizadas para el sostenimiento de los gastos públicos generales, puesto que se trata de tributos cuya finalidad es la reparación del medioambiente³⁹.

Centrándonos ya en la distribución de competencias entre el Estado y las CCAA en materia de medioambiente, el TC ha confirmado que, partiendo de la base del artículo 149.1.23ª de la CE, las CCAA pueden desarrollar la legislación básica del Estado (permitiendo la posibilidad de normación autonómica) y complementar esa legislación básica con normas propias o adicionales, siempre que éstas sean más exigentes que las estatales generales (ya que, en caso de que fuesen menos severas, podrían ser inconstitucionales)⁴⁰.

2.2. Breves consideraciones en relación con el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

El Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada fue creado mediante Ley del Parlamento de Galicia 15/2008, de 19 de diciembre (DOG de 29 de diciembre de 2009). Se trata de un tributo que grava *“los efectos medioambientales causados sobre la flora y la fauna de los cauces de los ríos, sobre la calidad de las aguas y sobre las riberas y los valles asociados al ecosistema fluvial, como consecuencia de la realización de determinadas actividades que utilizan aguas embalsadas”*⁴¹.

El hecho imponible es la realización de actividades industriales mediante el uso o aprovechamiento del agua embalsada. Serán sujetos pasivos de este impuesto propio los usuarios o concesionarios de los aprovechamientos para usos industriales de agua embalsada, declarándose no sujetos los aprovechamientos agrícolas y para uso doméstico. La base imponible es la capacidad volumétrica máxima de cada embalse, y la cuota, determinada trimestralmente, se obtendrá aplicando a la base imponible el tipo de gravamen trimestral de 800 € por hectómetro cúbico, y multiplicando ese resultado por un coeficiente establecido en la propia norma en función de unos tramos de salto bruto.

En cuanto a la gestión, los sujetos pasivos deben presentar una declaración inicial, y posteriormente, autoliquidación del impuesto. En este punto, la Ley recoge la posibilidad de que la Consellería competente podrá disponer, de una parte, que las declaraciones y autoliquidaciones se efectúen mediante programas informáticos de ayuda y, de otra, la obligatoriedad de que su presentación y pago se efectúe mediante medios telemáticos. Ante este escenario, se dicta la Orden de la Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia, de 25 de marzo de 2011, que aprueba una serie de normas de

³⁸ STC 179/2006, 13 de junio.

³⁹ Eserverri Martínez, E.: “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, en Becker, F., Cazorla, L. M., Martínez-Simancas, J. (Dir.), *Tratado de tributación medioambiental*, Tomo I, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi-Iberdrola, 2008, p. 238.

⁴⁰ Cfr. STC 102/1995, de 26 de junio, 156/1995, de 26 de octubre y 90/2000, de 30 de marzo.

⁴¹ Cfr. Párrafo séptimo de la Exposición de Motivos.

aplicación de la Ley de 2008, regulando la presentación y pago telemáticos de este tributo, a la vez que crea un Censo telemático de aprovechamientos hidráulicos para usos industriales⁴². La mencionada Orden es el instrumento en relación con el cual se insta al STSJ de Galicia a plantear una cuestión de inconstitucional.

2.3. La doctrina del *ius superveniens*: la evaluación de la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada

Como apuntamos en anteriores apartados, la redacción actual del artículo 6 de la LOFCA prohíbe la duplicidad de hechos imponible, lo que significa que las CCAA no podrán reproducir un hecho imponible que ya esté gravado por un tributo estatal o local. Una interpretación que ha sido confirmada por el TC en sus sentencias 122/2012, de 5 de junio (sobre el impuesto sobre grandes superficies de Cataluña), 197/2012, de 6 de noviembre (sobre el impuesto sobre grandes superficies de Asturias), 208/2012, de 14 de noviembre (sobre el impuesto sobre grandes superficies de Navarra) y 210/2012, de 14 de noviembre (sobre el impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito de Extremadura).

La consecuencia directa de tal reforma es que sobre una misma materia imponible pueden establecerse diversos tributos, y cada uno de ellos titularidad de entes territoriales diferentes. Y, si la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA ha supuesto un cambio en la hoja de ruta del intérprete constitucional, los efectos se han visto multiplicados al ser dotados de carácter retroactivo.

La situación a la que nos referimos tiene su origen en la aplicación de la doctrina del *ius superveniens*, una especie de interpretación dinámica que determina que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de tributos propios autonómicos impugnados antes de la reforma del artículo 6.3 de la LOFCA se habrá de realizar atendiendo a la normativa vigente en el momento en el que el intérprete se está cuestionando dicha constitucionalidad. Así, siguiendo a Miguel Canuto, “la doctrina del *ius superveniens* conduce a la aplicación de la norma constitucional vigente y el bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de la aprobación de la norma cuestionada, [por lo que] la norma constitucional y el bloque de constitucional postreros alcanzan así una eficacia retroactiva”⁴³. Todo ello nos lleva a la disparatada situación de que “una inicial inconstitucionalidad puede resultar enervada y una constitucionalidad inicial puede resultar disuelta con base en esta doctrina del *ius superveniens* si posteriormente se produce un cambio en la composición de la normativa constitucional o en el bloque de constitucionalidad”⁴⁴.

Pero añade Alonso González que pueden existir supuestos incluso más chocantes, dado que la doctrina del *ius superveniens* solo se puede aplicar en los supuestos de control

⁴² En realidad, este es el segundo intento del legislador autonómico para aprobar esta orden. El primero tuvo lugar en el 27 de febrero de 2009, siendo recurrida la citada orden ante el TSJ de Galicia por la falta del preceptivo dictamen del Consejo Consultivo, y anulada a través de la sentencia del TSJ de 1028/2010, de 25 noviembre. Sanado ese defecto, y dejando a salvo algún aspecto relativo a la modificación en la organización en la Xunta de Galicia, la Orden de 2011 es una fiel reproducción de la Orden de 2009.

⁴³ Miguel Canuto, E. de: “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia”, *Crónica tributaria. Boletín de actualidad*, núm. 6/2012, p. 12.

⁴⁴ Miguel Canuto, E. de: “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia”, *Crónica tributaria. Boletín de actualidad... op. cit.*, p. 13.

abstracto de la constitucionalidad de las normas (recurso de inconstitucionalidad), y no en los de control concreto (recurso de amparo o cuestión de inconstitucionalidad)⁴⁵. De esta manera, “como consecuencia de la asunción de esta doctrina, una ley derogada [puede ser] aplicada en el caso de una cuestión de inconstitucionalidad de modo que el supuesto concreto es juzgado con la ley antigua y, sin embargo, un recurso de inconstitucionalidad en relación con la misma ley se valora de acuerdo con la ley nueva”⁴⁶. Así lo ha confirmado recientemente el TC en su sentencia 196/2012, en la que se declara inconstitucional el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medioambiente de Castilla-La Mancha, afirmando que la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA “no afecta al juicio de constitucionalidad que hemos de efectuar sobre los preceptos impugnados, los cuales se conectan con su aplicación a un concreto proceso en el que el órgano judicial proponente de la cuestión ha de resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso a quo, razón por la cual, la reforma introducida por esa Ley Orgánica 3/2009 no puede ser de aplicación a situaciones anteriores a su entrada en vigor” (FJ 1º).

2.4. La peculiar aplicación de la doctrina del *ius superveniens* en la STSJ de Galicia de 30 de marzo de 2012

La sentencia de la Sala de lo Contencioso del TSJ de Galicia de 30 de marzo de 2012 resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), en el que se instaba a la Sala a que plantease una *cuestión de inconstitucionalidad* para que el TC invalidase la norma autonómica, al entender que la Orden de la Consellería de Facenda de la Xunta de Galicia, de 25 de marzo de 2011, por la que se aprueban las normas de aplicación del Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada⁴⁷, vulneraba el *bloque de constitucionalidad*.

En particular, la asociación recurrente entiende que la orden encargada de la aprobación de los modelos en formato electrónico de declaración inicial y modificación, así como de autoliquidación del impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada, incurría en un exceso competencial, al no estar en sintonía con las normas del *bloque de constitucionalidad* y, concretamente, con el contenido del artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

⁴⁵ Así se deduce de la doctrina del TC. En su sentencia 111/1983, de 2 de diciembre, expresa que, “mientras que en el recurso directo la derogación por lo común extingue el objeto, en la cuestión de inconstitucionalidad la solución puede ser otra por cuanto la validez de la norma –aún derogada– puede requerir un juicio de constitucionalidad” (FJ 2º). En base a ello, en su sentencia 196/2012, declara inconstitucional el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medioambiente de Castilla-La Mancha, afirmando que la modificación del artículo 6.3 de la LOFCA “no afecta al juicio de constitucionalidad que hemos de efectuar sobre los preceptos impugnados, los cuales se conectan con su aplicación a un concreto proceso en el que el órgano judicial proponente de la cuestión ha de resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso a quo” (FJ 1º).

⁴⁶ Alonso González, L.: “El futuro de la tributación propia”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 1-2/, 2013, pp. 3-26.

⁴⁷DOG N° 63, de 30 de marzo de 2011, p. 5454.

Así las cosas, el TSJ hace una referencia a la evolución doctrinal y jurisprudencial relativa a la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA y, tomando como referencia el cambio normativo que tuvo lugar en el año 2009 en relación con este precepto, desestima el recurso contencioso-administrativo entendiendo que no procede formular cuestión de inconstitucionalidad alguna, puesto que la mencionada orden no vulnera la redacción actual del artículo 6.3 de la LOFCA.

Pues bien, acabamos de ver que la aplicación de la doctrina del *ius superveniens* por el TC tiene lugar cuando se está enjuiciando la constitucionalidad de una norma en un supuesto de control abstracto de constitucionalidad, esto es, cuando se plantea un recurso de inconstitucionalidad. Por el contrario, la doctrina no sería aplicable en los supuestos en los que está llevando a cabo un control concreto de la constitucionalidad de una norma, es decir, cuando se insta a un Tribunal a plantear una cuestión de inconstitucionalidad.

En la sentencia del TSJ de Galicia de 30 de marzo de 2012, se insta al TSJ a que plantee una cuestión de inconstitucionalidad, argumentando que la Orden de 2011 de aplicación de la ley del impuesto sobre el daño medioambiental de determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada vulnera el bloque de constitucionalidad.

Lo primero que hemos de cuestionarnos es si, al plantear el recurso contencioso-administrativo solicitando única y exclusivamente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en relación con la mencionada Orden, se pretendía, de modo indirecto, que el Tribunal se pronunciase acerca de la constitucionalidad de la Ley de 2008 en la que tiene su origen la Orden de 2011. Una cuestión que no es baladí, porque como hemos avanzado con anterioridad, la Orden cuya constitucionalidad está siendo cuestionada se limita a aprobar normas de aplicación de la Ley, regulando exclusivamente la presentación y pago telemáticos del tributo y creando un Censo telemático de aprovechamientos hidráulicos para usos industriales. Una norma con este contenido, no plantea *per se*, y a nuestro modo de ver, dudas acerca de su constitucionalidad, al menos en lo que se refiere a la propia norma aisladamente considerada. Sí que las podría plantear, sin embargo, la propia Ley que crea el tributo propio, lo que nos llevaría a analizar si la Ley está en consonancia con el bloque de constitucionalidad, así como el juego del artículo 6.3 de la LOFCA antes o después de la reforma del año 2009. Por lo tanto, en relación con este punto, resulta sorprendente que el TSJ analice la evolución doctrinal en relación con la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA cuando los recurrentes simplemente han puesto de manifiesto la eventual inconstitucionalidad de la Orden del año 2011 (sin referirse a la Ley del año 2009), que obliga a los sujetos pasivos del impuesto a presentar sus declaraciones y autoliquidaciones utilizando medios telemáticos. Distinto habría sido el supuesto si los recurrentes hubieran instando al Tribunal a formular una cuestión de inconstitucionalidad contra la Ley, al entender que la Orden tiene origen en una norma contraria al bloque de constitucionalidad, y, en particular, a lo dispuesto en el artículo 6.3 de la LOFCA. Ahora bien, este segundo juicio no le correspondería al TSJ, por tratarse de un juicio de constitucionalidad de una norma con rango legal.

De otra parte, el TSJ aplica la doctrina del *ius superveniens*, una doctrina que viene utilizando el TC, según la cual “el control de las normas que incurren en un posible exceso competencial debe hacerse de acuerdo con las normas del bloque de la

constitucionalidad vigentes al momento de dictar sentencia⁴⁸. [Esta doctrina] *no resulta aplicable a las cuestiones de inconstitucionalidad*⁴⁹. Mediante estas, este Tribunal controla la constitucionalidad de una norma con rango de ley que resulta aplicable en el procedimiento judicial a quo, aunque haya sido derogada o modificada, siempre que el juzgador haya argumentado razonablemente el juicio de relevancia⁵⁰. Atendiendo a ello, la correcta aplicación de la doctrina del *ius superveniens* imposibilitaría su aplicación en la sentencia objeto de análisis.

Ahora bien, siendo esto así, son evidentes las disparidades existentes en cuando a la aplicación de la doctrina del *ius superveniens*. En primer lugar, sólo cabe su aplicación cuando se formula un recurso de inconstitucionalidad, y no cuando se plantea una cuestión de inconstitucionalidad. Y, en segundo lugar, si se plantea un recurso de inconstitucionalidad contra una norma autonómica que crea un tributo propio, se juzgaría su constitucionalidad en relación con otros tributos locales existentes interpretando el artículo 6.3 de la LOFCA atendiendo a su regulación actual, esto es, otorgando un mayor margen de actuación a las CCAA; pero si se plantea una cuestión de inconstitucionalidad, no sería viable una “interpretación dinámica” del artículo 6.3 de la LOFCA, por lo que el juicio de constitucionalidad del tributo autonómico se haría en función de la normativa vigente en el momento de la aprobación de su ley creadora, que bien podría ser anterior a la reforma del artículo 6.3 de la LOFCA. Esto se podría traducir a lo siguiente: en el primero de los supuestos, las probabilidades de que el tributo propio sea declarado inconstitucional son mínimas; en el segundo, las posibilidades de que la materia imponible regulada por el tributo regional propio coincida con la de un tributo local, aumentan de manera considerable.

En definitiva, es obvio que una simple reflexión sobre la aplicación de la doctrina del *ius superveniens* nos lleva a pensar que sus efectos son exorbitados en lo que a la interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA se refiere. Dadas las distorsiones que conlleva su aplicación, posiblemente resultase aconsejable una reformulación de la misma⁵¹. De otra parte, como apunta Alonso González, la situación actual de los impuestos propios es, sencillamente, caótica⁵². En un intento de obtener mayores recursos, éstas han recurrido a la figura de los tributos propios, particularmente a los tributos medioambientales. La solución a este problema no sería, como sostiene el autor, dar un paso atrás en la asunción de competencias materiales por las CCAA en el orden tributario, volviendo a la regulación actual del artículo 6.3, puesto que se trataría de una insensatez política. El remedio estaría, no obstante, en un cambio de concepción que nos llevaría a una regulación más ordenada de los impuestos propios autonómicos. Así, la expansión del poder tributario de las CCAA debería orientarse a la conversión de

⁴⁸ Entre otras, SSTC 139/1986, de 6 de noviembre, FJ 4; 170/1989, de 19 de octubre, FJ 3; 1/2003, de 16 de enero, FJ 9; 109/2003, de 5 de junio, FJ 6; 14/2004, de 12 de febrero, FJ 8; 47/2004, de 25 de marzo, FJ 7; y 135/2006, de 27 de abril, FJ 3 a).

⁴⁹ Por todas, STC 184/2011, de 23 de noviembre de 2011, FJ 3; y las que allí se citan.

⁵⁰ Cfr. Auto del TC 23/2013, de 20 de enero.

⁵¹ Pulido Quecedo, M.: “El ‘ius superveniens’ y su problemática para el control de constitucionalidad de las leyes autonómicas”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8/2009. Documento electrónico (BIB 2009/1799).

⁵² Alonso González, L.: “El futuro de la tributación propia”, *Revista del Instituto de Estudios Económicos... op. cit.*, pp. 3-26.

algunos tributos cedidos en tributos propios⁵³, como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio o la tasa sobre el juego.

⁵³ Ferreiro Lapatza, J. J.: “Régimen jurídico de la financiación autonómica: la corresponsabilidad fiscal y la STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local... op. cit.*, pp. 82 y ss; Checa González, C.: “Consideraciones ante la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, *Quincena Fiscal Aranzadi... op. cit.*, pp. 43-58.

NOVEDADES LEGISLATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA EL EJERCICIO 2013

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal Administración Tributaria

1. Introducción

La normativa aplicable a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero del 2013 fue objeto de varias modificaciones realizadas a finales del 2012 y durante el propio 2013. Algunas de ellas tiene un carácter temporal como, por ejemplo, la que limita el gasto fiscal por amortizaciones al setenta por ciento de la que correspondería según las tablas oficiales de amortización, aplicable, en principio, a los ejercicios 2013 y 2014. Otras tienen carácter definitivo y son de gran trascendencia destacando la eliminación de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, afectando muy especialmente a las de las empresas del grupo y asociadas. Es destacable la reforma del régimen de exención y de deducción por doble imposición internacional referido a los dividendos de fuente extranjera y a las rentas derivadas de la transmisión de la participación que busca tener en cuenta el conjunto de las rentas que se producen en el período de tenencia. Similar modificación se realiza respecto a las rentas de establecimientos permanentes situados en el extranjero. En el campo de las deducciones destaca la creación de una nueva deducción por inversión de beneficios junto con cambios en los límites del artículo 44 relacionados con la actividad de investigación y desarrollo. Estas reformas se llevan a cabo por:

- Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Esta norma afecta a:
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.
- Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.
- Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014. Añade un párrafo al artículo 23 del TRLIS con efectos desde 1/1/2013.

Las dividiremos para su estudio según afecten a la determinación de la base imponible, al tipo impositivo, a las bonificaciones y a las deducciones.

2. Normas que afectan a la determinación de la base imponible

2.1. Limitación de la cuantía de las amortizaciones fiscalmente deducibles

Esta limitación está contenida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, y no se ha incorporado al articulado del TRLIS. Es una medida de carácter coyuntural que se va a aplicar, salvo prórroga, a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 y que supone la limitación de las dotaciones a la amortización de la mayor parte de los elementos del inmovilizado al 70 por 100 de lo que habría sido fiscalmente deducible de

no haberse establecido la limitación. Se aplica a las entidades que no cumplan los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 o 3 del artículo 108 del TRLIS, las que no son de reducida dimensión, en el período impositivo en cuestión. Afecta a las dotaciones a la amortización de los elementos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se amorticen según tablas y a los elementos de inmovilizado intangible de vida útil definida.

Ejemplo: Una sociedad tiene diversos elementos de inmovilizado material adquiridos en distintos años a los que aplica los coeficientes de amortización de las tablas oficiales de amortización. En algunos activos utiliza métodos degresivos y en otros lineales. El importe contabilizado como gasto por amortización asciende a 300.000 y su resultado contable antes de impuestos asciende a 1.000.000.

AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLE	
Gasto contabilizado	300.000
Gasto fiscal (0,7*300.000)	210.000
Ajuste positivo a realizar	90.000

Como consecuencia la base imponible del ejercicio será de 1.090.000, suponiendo que no hubiese que practicar otros ajustes al resultado contable.

Otros límites. Limita las dotaciones fiscales de los bienes que fueron adquiridos cuando la empresa era de reducida dimensión y que gozan de una aceleración en virtud de los artículos 111, 113 y 115 del TRLIS. Existen, sin embargo, otros casos de aceleración que no resultan afectados como, por ejemplo, los contenidos en el apartado 2 del artículo 11 del TRLIS que hacen referencia a elementos propiedad de sociedades anónimas laborales, activos mineros, elementos afectos a actividades de investigación y desarrollo, o los que hayan sido de un proceso específico de autorización por parte de la Administración tributaria.

Ejemplo. Supongamos una sociedad que era de reducida dimensión cuando adquirió el elemento pero que en el ejercicio 2013 ha dejado de serlo, y posee un activo adquirido nuevo cuando era ERD que se viene amortizando al ritmo que permite el artículo 111 y siendo la amortización contable de 200.000. La amortización fiscal al amparo del artículo 111 podría ser de 400.000 pero al aplicar el límite contenido en el artículo 7 de la Ley 16/2012, resulta 280.000. Luego hay que realizar un ajuste negativo de 80.000.

MONTANTE AMORTIZACIÓN FISCALMENTE DEDUCIBLE	
Gasto contabilizado	200.000
Gasto fiscal (200.000 x 2 x 0,7)	280.000
Ajuste negativo a realizar	-80.000

Si la empresa hubiese continuado siendo de reducida dimensión podría haberse deducido fiscalmente 400.000 en concepto de amortización del activo en cuestión.

Hay una norma especial que establece la forma de recuperación de las amortizaciones contabilizadas que no han podido deducirse por efecto del límite. Concretamente se refiere a ella el párrafo tercero del artículo 7, ordenando que se pueden recuperar de forma lineal en un plazo de diez años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015. La norma no prevé recuperación para las limitaciones referidas en los artículos 111, 113 y 115. La CV 17/3/2013 aclara que en caso de transmisión o baja del bien se recuperará, en ese ejercicio, la diferencia entre las amortizaciones contabilizadas y las deducidas.

2.2. Perdidas por deterioro de valor de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

Se trata de una importantísima modificación que conlleva que ya no podrá ser gasto fiscal ningún tipo de deterioro de valor relativo a instrumentos de patrimonio, con independencia de que contablemente se califique como gasto. Se lleva a cabo por la Ley 16/2013 suprimiendo el apartado 3º del artículo 12 del TRLIS, donde se regulaba el gasto por deterioro que afectaba los valores que no cotizaban en bolsa y a los de las empresas del grupo, multigrupo y asociadas con independencia de que cotizasen en mercados organizados o no, junto con la adición del apartado j) al artículo 14 que establece que no son deducibles las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de los fondos propios de entidades, no dejando ningún resquicio que permita deducibilidad de los deterioros contables referentes a estos activos. La supresión no afecta a los títulos de renta fija cuyos criterios acerca del deterioro no resultan modificados. La justificación que se invoca en el preámbulo de la Ley es la de tratar de evitar la doble deducibilidad de las pérdidas, en un primer momento, en sede de la entidad que las genera y, en un segundo, en sede del inversor. Afirma, asimismo, que con esta medida se aproxima la normativa fiscal del Impuesto sobre Sociedades a la de los países de nuestro entorno permitiendo una mayor comparativa y competitividad fiscal respecto a estos.

Estas nuevas normas son de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2013 y precisan de un régimen transitorio que se establece en la disposición transitoria cuadragésima primera, de acuerdo al cual la reversión de las pérdidas por deterioro que hubiesen sido deducibles se producirá para:

- Las que hubiesen sido deducibles conforme al artículo 12-3 se integrarán en la base imponible del período en el que los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta el porcentaje de participación y las aportaciones o devoluciones realizadas en el ejercicio. Se establecen una serie de cautelas para casos en los que se hayan producido repartos de dividendos en el ejercicio que de no haberse realizado habrían provocado un mayor valor de los fondos propios, con ciertas excepciones vinculadas a la aplicación efectiva de la doble imposición o de la pérdida por deterioro a revertir.
- Para el resto de valores que coticen en un mercado regulado a los que no había sido de aplicación el artículo 12-3 la reversión se producirá cuando se produzca su recuperación en el ámbito contable.
- Se establecen unas normas específicas para supuestos de operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal especial establecido en el capítulo

VIII del título VII de esta Ley cuando existan pérdidas por deterioro en los valores de los socios.

Ejemplo. El cuadro siguiente nos permite ver la aplicación de la disposición transitoria cuadragésima, suponemos una participación del 100 por 100 en una sociedad.

EJERCICIOS	2.011	2.012	2.013	2.014	2.015	2.016
Fondos propios	10.000	7.000	8.000	9.000	8.000	9.000
Plusvalías tácitas	5.000	4.000	4.000	5.000	6.000	6.000
Gasto fiscal por dotación del deterioro		3.000	0	0	0	0
Ingreso fiscal por reversión del deterioro			1.000	1.000	0	1.000

La reversión se produce al aumentar los fondos propios de un ejercicio a otro. En el año 2016 se aplica el mandato de la norma de considerar que la diferencia entre valores teóricos se corresponde, en primer lugar, con pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles.

2.3. Gastos derivados de la extinción de relaciones laborales o mercantiles

La disposición final primera de la Ley 16/2012 introduce un nuevo apartado i) en el artículo 14 del TRLIS, aplicable con efectos de 1 de enero del 2013, declarando no deducible fiscalmente la parte del gasto derivado de las indemnizaciones satisfechas por la extinción de relaciones laborales o mercantiles que superen por cada perceptor el importe de 1.000.000 de euros o, siendo superiores, el importe que de acuerdo a lo establecido por el artículo 7.e) de la Ley 35/2006 se considere exenta, y en el caso de extinción de relación mercantil se hace referencia al artículo 17.2 e) de la misma Ley en donde se califican como rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por los administradores y los miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, pero sin determinar ningún límite exento. El precepto señala que en la determinación del límite no influirá el hecho de que la indemnización se satisfaga en varios períodos impositivos. La disposición transitoria trigésimo octava del TRLIS se encarga de precisar que esta limitación no será exigible a los gastos que se deriven de relaciones laborales o mercantiles extinguidas con anterioridad al 1 de enero del 2013.

2.4. Limitación de las rentas negativas generadas en la transmisión de participaciones extranjeras.

En el marco de la exención de las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad no residente en territorio español y así como de los dividendos que la misma genere, regulada por el artículo 21 del TRLIS, se introduce una limitación en la imputación de las rentas negativas que genere la transmisión vinculada a los dividendos que con anterioridad se hubiesen declarado exentos. Esta modificación se introduce por la Ley 16/2013 que añade un nuevo apartado 5 al artículo 21, con efectos para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero 2013, que establece que las rentas negativas se minorarán en el importe de los dividendos y participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya

iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 del artículo 21.

Ejemplo. Supongamos una participación en una sociedad extranjera adquirida en el año 2005 en 200.000 que es vendida en el 2013 por 140.000. Además, durante el período 2006 a 2012 se han estado recibiendo dividendos anuales por importe de 40.000 acogidos a la exención del artículo 21. La contabilidad recoge una pérdida por la venta de esta participación de 60.000, dicha pérdida habrá de ser objeto de un ajuste positivo de igual importe al sumar 160.000 los dividendos percibidos y ajustados desde el 2009.

En la misma norma se modifica el apartado 4 del artículo 21 con la finalidad de eliminar las referencias a las pérdidas por deterioro que contenía, cuya deducción ha dejado de ser posible.

2.5. Rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes

El objetivo de la modificación es restringir la imputación de estas rentas negativas. Se lleva a cabo por la Ley 16/2013 introduciendo un nuevo apartado k) en el artículo 14 del TRLIS que declara que no tendrán el carácter de gastos fiscalmente deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión o cese de su actividad. La justificación de esta modificación aparece en el preámbulo de la Ley 16/2013 donde se afirma que se trata de evitar una doble deducibilidad de las pérdidas, primeramente en el establecimiento que las genera y, en un segundo, en sede de la casa central.

Viene acompañada de la variación en el régimen de exención contenido en el apartado 2º del artículo 22 al que se le da nueva redacción, estableciendo que las rentas negativas obtenidas en la transmisión del establecimiento han de ser minoradas en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo. La disposición transitoria cuadragésimo primera incorpora el mismo mandato contenido antes de la reforma en el apartado 2º del artículo 22 para el caso de que el establecimiento hubiera obtenido rentas negativas netas que se hubieran integrado en la base imponible de la entidad en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013, ya que con posterioridad no podrán imputarse, limitando la exención de las rentas positivas futuras a las obtenidas con posterioridad pero a partir del momento en que superen la cuantía de las rentas negativas imputadas. Se contempla también la aplicación de similar limitación al supuesto contenido en el artículo 84 relativo al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y otras operaciones. Podemos concluir que este grupo de modificaciones pretenden que se tengan en cuenta a efectos de exención todas las rentas obtenidas a lo largo de la vida del establecimiento.

Ejemplo. En el cuadro siguiente observamos el tratamiento fiscal de las rentas del establecimiento antes y después de la modificación.

AJUSTES A LAS RENTAS DEL ESTABLECIMIENTO EXTRANJERO						
EJERCICIOS	2.011	2.012	2.013	2.014	2.015	Total
Renta contable del EP	6.000	-10.000	-5.000	12.000	10.000	13.000
Ajuste al resultado contable	-6.000	0	5.000	-2.000	-10.000	-13.000
Base imponible	0	-10.000	0	10.000	0	0

En el ejercicio 2011 se acoge a la exención y por ello se realiza el ajuste, en el 2012 se pueden todavía imputar rentas negativas, no hay ajuste. En el 2013 opera el nuevo apartado k) del artículo 14. En el 2014 la DT 42 reduce la aplicación de la exención y en el 2015 actúa plenamente la exención del artículo 22. Vemos que se consigue la total neutralidad de las rentas procedentes del establecimiento.

2.6. Tributación de los rendimientos las uniones temporales de empresas que operen en extranjero

La Ley 16/2013 realiza varias modificaciones similares a las que se refieren a los establecimientos permanentes, incluyen un nuevo apartado l) en el artículo 14 declarando no deducibles las rentas negativas obtenidos por empresas miembros de una unión temporal de empresas que operen en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción. Por otro lado, modifica los apartados 2º y 3º del artículo 50 estableciendo el 2º que las rentas negativas que procedan del extranjero obtenidas mediante fórmulas de colaboración análogas a las de las uniones temporales, se opte o no por el régimen de exención, no podrán deducirse fiscalmente pero se compensarán con las rentas positivas obtenidas con posterioridad. El apartado 3º dispone que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en la unión temporal o de su extinción se minorarán en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes de la misma. El régimen transitorio está contenido en el número 5 de la disposición transitoria cuadragésima primera ordenando para el caso de uniones temporales de empresas que, habiéndose acogido al régimen de exención, hubieran obtenido rentas negativas netas en el extranjero que se hubieran integrado en la base imponible de las entidades miembros en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, cuando en sucesivos ejercicios la unión temporal obtenga rentas positivas, la empresas miembros integrarán en su base imponible, con carácter positivo, la renta negativa previamente imputada, con el límite del importe de dichas rentas positivas.

2.7. Imputación de rentas negativas derivadas de transmisión de valores y de establecimientos permanentes

Es nuevamente la Ley 16/2013 la que añade los apartados 11 y 12 al artículo 19 del TRLIS donde se establecen criterios reimputación temporal. Establece que las rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades o de un establecimiento permanente cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio se imputarán al período impositivo en que dichos activos sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades. La imputación también se producirá en el caso de que la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del grupo. Esta norma especial de imputación no se aplicará en los supuestos de extinción de la entidad transmitida ni en el caso de cese de actividad del establecimiento permanente.

2.8. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles

Esta reducción fue introducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, dando una nueva redacción al artículo 23 del TRLIS. La Ley 14/2013 modifica este artículo cuyos efectos temporales establece en la disposición transitoria cuadragésima Sus principales novedades consisten en:

- Aumentar la reducción del 50 al 60 por 100 que a partir de ahora se va a aplicar a las rentas y no a los ingresos derivados de la cesión. Se considera renta la cantidad resultante de restar a los ingresos las dotaciones a la amortización, o la pérdida de valor que el artículo 12-7 del TRLIS permite deducirse en el caso de intangibles de vida útil indefinida, además de los otros gastos del ejercicio directamente relacionados con los activos cedidos. Se prevé para el caso de activos no reconocidos en el balance de la entidad que las rentas serán el 80% de los ingresos procedentes de la cesión.
- Resulta de aplicación a los casos de transmisión de los activos intangibles siempre que la misma se haga a sociedades que no formen parte del grupo de sociedades según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.
- Las entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal han de documentar las operaciones conforme al apartado 2 del artículo 16 en la medida que realicen operaciones que den lugar a la reducción. Se ha suprimido la excepción, contenida en la normativa anterior, respecto a las eliminaciones de los ingresos y gastos derivados de la cesión para determinar la base imponible del grupo fiscal.
- Se elimina el límite existente con anterioridad según el cual la reducción dejaría de aplicarse cuando los ingresos procedentes de la misma superasen seis veces el coste del activo creado.
- Relaja la exigencia anterior de que la entidad cedente hubiese creado los activos objeto de cesión a que los hubiese creado en un 25 por 100 de su coste.
- Se establece el derecho a solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de calificación de la aptitud de los activos en cuestión para ser objeto de la reducción así como de la valoración en relación con los ingresos y gastos asociados a la cesión o transmisión. La solicitud habrá de acompañarse de una propuesta de valoración que se fundamentará en el valor de mercado. El RIS ha sido modificado recientemente por RD 960/2013 para recoger el procedimiento de acuerdo previo de calificación y valoración de este tipo de rentas.
- Se establece la incompatibilidad entre la reducción de la renta derivada de la transmisión del activo y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 del TRLIS.
- Estas modificaciones se aplican de acuerdo a lo previsto en la disposición transitoria cuadragésima, conforme a la cual las cesiones de uso o explotación realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013 se regularán conforme a la redacción anterior del artículo 23.

Ejemplo. Supongamos que una sociedad crea una serie de dibujos susceptibles de explotación continuada que ha registrado convenientemente a fin de protegerlos. En su creación incurre en gastos que no ha activado y que fueron contabilizados como gasto de ejercicio. Tras tres años de explotación, obteniendo ingresos por importe de 10.000.000 de euros anuales, trasmite, al principio del cuarto año, los derechos sobre los mencionados dibujos en 30.000.000. Las cantidades que han de integrarse en la base imponible serán:

RENTA A INTEGRAR EN BASE IMPONIBLE				
Ejercicio	1	2	3	4
Ingresos íntegros	10.000.000	10.000.000	10.000.000	30.000.000
Renta a efectos de la reducción	8.000.000	8.000.000	8.000.000	30.000.000
Reducción artículo 23 (60%)	-4.800.000	-4.800.000	-4.800.000	-18.000.000
Renta a integrar en la base imponible del ejercicio	5.200.000	5.200.000	5.200.000	12.000.000

3. Modificaciones que afectan al tipo de gravamen

3.1. Tipos de gravamen para las entidades constituidas a partir del 1-1-2013

La disposición adicional decimonovena del TRLIS redactada primeramente por Ley 11/2013, de 26 de junio, y modificada por la Ley 14/2013 establece los tipos impositivos de las sociedades de nueva creación que se aplicarán en el primer período impositivo en que la base imponible sea positiva y en el siguiente. Distingue dos tramos:

- Por la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros, el tipo es del 15 por 100 y
- Por la parte restante el 20 por 100.

Si los tipos impositivos que según el artículo 28 del TRLIS le corresponde a la sociedad son inferiores a los señalados se aplicarán éstos.

Se prevé que cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al 15 por 100 será la resultante de aplicar a 300.000 euros la proporción en la que se hallen el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período cuando esta fuera inferior.

Los requisitos para poder aplicar estos tipos son:

- Han de realizar actividades económicas, previendo que si la actividad hubiera sido ejercida durante el año anterior a la constitución de la entidad por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, superior al 50% no se entenderá iniciada una actividad económica. Y lo mismo si la actividad hubiera sido realizada con carácter previo por personas vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.
- No se consideran entidades de nueva creación, a estos efectos, aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo. Una sociedad constituida el 1 de mayo de 2013, que obtuvo una base imponible negativa de 100.000 en el período impositivo que terminó en diciembre del 2013 y en el terminado en diciembre de 2014 una base positiva de 300.000. Suponiendo

que compense la negativa de 2013, en el 2014 obtendrá una base de 200.000 que tributará al tipo del 15 por 100.

3.2. Tipos de gravamen reducidos para microempresas que hayan mantenido el empleo

El artículo 8 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, proroga para el ejercicio 2013 la aplicación de un tipo de gravamen reducido de las denominadas microempresas. Para ello modifica la disposición adicional duodécima del TRLIS, precepto que contenía esa regulación.

Esta disposición adicional fue creada por la Ley de Presupuestos para el 2010 (Ley 6/2009, de 23 de diciembre), con efectos desde el 2009, fue posteriormente modificada por el Real Decreto-ley 30/2011, de 20 de diciembre, en dos aspectos, uno para subir el intervalo de base imponible al que se aplica el tipo mas reducido del 20% desde 120.202,41 euros hasta 300.000 euros y el otro para ampliar su aplicación a los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012. Ahora también se aplicará a los períodos impositivos que se inicien dentro del 2013.

Establece que en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 a 2013, las entidades que cumplan las dos condiciones que veremos a continuación tributarán de acuerdo a la siguiente escala:

ESCALA DE GRAVAMEN MICROEMPRESAS	
<i>Base imponible</i>	<i>Tipo de gravamen</i>
Entre 0 y 300.000 euros	20 por ciento
Exceso sobre 300.000 euros	25 por ciento

Las condiciones que se establecen para poder utilizar estos tipos tan reducidos no han sido modificadas y recordemos que eran:

1. Importe neto de la cifra de negocios en el período inferior a 5 millones de euros.
2. Plantilla media en el período inferior a 25 empleados.
3. Que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos la plantilla media no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

La interpretación de la tercera condición ha sido efectuada por las Dirección General de Tributos (V2132 de 19-09-2011 y la V0137 de 28-01-2011), dejando claro que la plantilla de referencia, en el caso de que la sociedad existiese con anterioridad al 2008, es la plantilla media del 2008 que ha de compararse con la del año en cuestión además de cumplir el requisito de no ser inferior a la unidad.

Las condiciones para las sociedades constituidas en alguno de los ejercicios de aplicación de la disposición no se modifican.

Ejemplo:

Sea una sociedad constituida en el ejercicio 2005, cuyo ejercicio coincide con el año natural, que tuvo una plantilla media en el ejercicio 2008 de 3 personas. Para aplicar el tipo reducido en alguno de los ejercicios del 2009 al 2013 tendría que tener una plantilla media de al menos 3 personas en el ejercicio en cuestión. Es decir, la norma obliga a mantener una plantilla media igual a la del ejercicio 2008.

4. Modificaciones que afectan a bonificaciones y deducciones de la cuota

4.1. Bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

La Ley 16/2013 realiza una modificación en el artículo 33 del TRLIS con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. Consiste en reforzar y delimitar el concepto de renta obtenida a efectos de su bonificación, vinculando la misma bien al número de personas empleada que ejerzan funciones en esos territorios, bien, en el caso de comercio al por mayor, a que se tenga un lugar fijo de negocios desde donde se realice la actividad, y , tratándose de rentas procedentes de arrendamiento de inmuebles que éstos estén situados en los mencionados territorios.

4.2. Deducción por doble imposición interna contenida en el artículo 30: ajuste en base imponible

La Ley 16/2013 da una nueva redacción a la letra e) del apartado 4 suprimiendo el supuesto de que la distribución del beneficio hubiese ocasionado la pérdida por deterioro del valor, puesto que a partir de 1 de enero de 2013 ya no será deducible, como hemos visto, y que antes limitaba la aplicación de esta deducción. Además, introduce una modificación de más calado, fruto de la necesidad de ajustar la tributación de las participaciones en capital, añadiendo un nuevo apartado 7 en la norma, que ordena que el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción prevista en el apartado 2 de este artículo (dividendos con derecho a deducción al 100 por 100).

Ejemplo. Supongamos que una cartera de acciones representativa del 25 por 100 del capital, poseída desde el año 2007, cuyo coste de adquisición fue de 100.000, es vendida en el ejercicio 2013 en 20.000 generando, por consiguiente, una pérdida de 80.000. Durante los ejercicios anteriores se habían recibido dividendos, que dieron derecho a la deducción al cien por cien por doble imposición, en importes de 10.000 anuales. La renta negativa habrá de reducirse en 40.000 correspondientes al importe de los dividendos que disfrutaron de la deducción en el período 2009-2013, por lo que procederá la realización de un ajuste positivo al resultado contable de ese importe para determinar la base imponible.

Se añade un nuevo apartado 6 al artículo para delimitar el supuesto en que la distribución del beneficio no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso pero en el que el sujeto pasivo pruebe que un importe equivalente a ese dividendo había sido integrado en la base imponible de los sujetos que habían transmitido la participación anteriormente.

4.3. Deducción por doble imposición jurídica internacional: rentas obtenidas en el extranjero a través de establecimientos permanentes (art. 31)

Regulada por el artículo 31 del TRLIS sufre una modificación por la Ley 16/2013 equivalente a la estudiada más arriba para los supuestos de exención del artículo 22. Recordemos que la aplicación de uno otro artículo es opcional. Por ello, se introduce un nuevo apartado 5 que dispone que las rentas negativas derivadas de la transmisión del establecimiento permanente se minoraran en el importe de las rentas obtenidas con anterioridad procedentes del mismo a efectos de determinar la deducción y en el nuevo apartado 4 se trata un supuesto específico relativo a la integración de las rentas positivas cuando haya habido rentas negativas con anterioridad, estableciendo la no integración de las rentas positivas obtenidas con posterioridad hasta el importe de aquellas. Las situaciones relacionadas con ejercicios iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 están contempladas en la disposición transitoria cuadragésima que regula el caso de existencia de rentas negativas netas integradas en la base imponible en períodos impositivos iniciados con anterioridad a esa fecha, disponiendo que la deducción solo se aplicará a las rentas positivas obtenidas con posterioridad a partir del momento en que superen las cuantías de dichas rentas negativas.

Ejemplo. Suponiendo que el tipo impositivo en el país de residencia del EP es del 20 , que existe un régimen de compensación de bases imponibles similar al español, que el tipo impositivo de la sociedad dueña del EP es el 30% y que en todos los ejercicios opta por la aplicación del artículo 31.

DEDUCCION POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Art. 31						
EJERCICIOS	2.011	2.012	2.013	2.014	2.015	Total
Renta del EP	6.000	-10.000	-5.000	5.000	18.000	14.000
Ajuste al resultado contable		0	5.000	-5.000		0
Base imponible	6.000	-10.000	0	0	18.000	14.000
Cuota íntegra	1.800	0	0	0	5.400	7.200
Pagado en extranjero	1.200	0	0	0	1.600	2.800
Deducción artículo 31	1.200	0	0	0	1.600	2.800

En el año 2013 se aplica artículo 14-k, en el año 2014 se realiza ajuste por aplicación del apartado 4 del artículo 31, la deducción del año 2015 es el resultado aplicar la deducción proporcionalmente teniendo en cuenta la renta negativa de 2012.. Es evidente que sería mejor haber optado por la aplicación del régimen de exención contenido en el artículo 22 bajo el supuesto de haber cumplido las condiciones establecidas en el mismo.

4.4. Deducción por doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32).

Por medio de la Ley 16/2013 se modifica el apartado 5 del artículo 32 del TRLIS y se añade un nuevo apartado 6. La modificación en el 5 está relacionada con la supresión de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores completando el supuesto de reparto de dividendos generador de pérdida por deterioro cuando se pruebe que un importe equivalente a la participación en beneficios haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación. El apartado 6 es nuevo y ordena que las

rentas negativas derivadas de la transmisión de una participación en una entidad no residente se minore en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción prevista en el propio artículo 32. Este apartado 6 es una norma de ajuste del resultado contable.

4.5. Deducción por inversión de beneficios

La Ley 14/2013 creó esta nueva deducción, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2013, ubicándola en el artículo 37 del TRLIS en el lugar de la deducción por actividades exportadoras suprimida con anterioridad. Nace con el objetivo, plasmado en el preámbulo de la Ley, de hacer tributar al 15 por 100 la parte de los beneficios que se destinen a la inversión. Se aplicará exclusivamente a las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 108.

Se trata de una deducción en la cuota del 10 o del 5 por 100 -cuando se trate de microempresas que tributen a los tipos establecidos por la disposición adicional 12- de los beneficios del ejercicio, sin incluir la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. La deducción es el resultado de aplicar el 10, o el 5 por 100, al beneficio utilizado en la adquisición del bien a cuyo resultado hay que aplicar un coeficiente obtenido dividiendo los beneficios, sin incluir la contabilización del impuesto sobre sociedades, minorados en los que hayan tenido beneficios fiscales en forma de exención, reducción o similar por el total de beneficios, sin incluir de la contabilización del impuesto sobre sociedades.

Ejemplo: Suponiendo que la sociedad obtuvo un beneficio antes de impuestos de 10.000 entre los cuales se incluye un dividendo de 2.000 procedente de una sociedad extranjera que ha gozado de exención total por aplicación del artículo 21. Si en el ejercicio realiza una inversión en activos nuevos de inmovilizado material por importe de 4.000, el montante de la deducción será de 320 ($4.000 \times 0,1 \times (8.000/10.000)$), siempre bajo el supuesto de cumplir las demás condiciones exigidas por la norma.

Otras condiciones necesarias para poder gozar de esta deducción son:

- Dotar una reserva para inversiones con cargo a los beneficios del ejercicio por importe igual a la base de la deducción, de carácter indisponible mientras los elementos adquiridos deban permanecer en la entidad.
- Los elementos deben permanecer en funcionamiento durante un plazo de cinco años, salvo que su vida útil sea inferior. Cabe la posibilidad de reinvertir el importe obtenido en la transmisión anticipada y completar el período con otros elementos.
- Es incompatible con la libertad de amortización, la deducción por Inversiones en Canarias y la Reserva para inversiones en Canarias.
- No haber aplicado otra deducción por la misma inversión salvo disposición expresa.
- Hacer constar en la memoria de las cuentas anuales información relativa a esta deducción durante el plazo de mantenimiento de la inversión.

4.6. Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos

Se modifica por la Ley 14/2013 el artículo 41 con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1/1/2013, aumentando la deducción de 6.000 euros por persona de incremento de plantilla, pasando a:

- 9.000 euros si el grado de discapacidad es igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- 12.000 euros si el grado es igual o superior al 65%.

Se elimina el requisito de que los contratos sean por tiempo indefinido y a jornada completa.

4.7. Límites del artículo 44 a la deducibilidad de las cuotas

La Ley 14/2013 reforma este artículo introduciendo un tratamiento específico para las deducciones por investigación y desarrollo e investigación tecnológica a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 35 del TRLIS, que se generen en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, a los que se les da la opción de quedar excluidas del límite si se aplican con un descuento del 80 por 100 de su importe e incluso se permite solicitar el abono a la Administración tributaria, en caso de insuficiencia de cuota, a través de la declaración del impuesto, una vez transcurrido el plazo de un año desde la finalización del período impositivo, sin que haya sido objeto de aplicación. Para poder acogerse a alguna de estas opciones se establecen como requisitos:

- Que resulte de aplicación el tipo general de gravamen, el tipo del 35 por 100 o la escala prevista en el artículo 114 del TRLIS.
- En caso de deducción por innovación tecnológica la deducción aplicada o abonada no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Asimismo, el importe de la deducción por el conjunto de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no podrá superar los 3 millones de euros anuales. Ambos límites se aplicarán conjuntamente a sociedades que integren un grupo mercantil.
- La plantilla media o, alternativamente, plantilla media adscrita a la realización de estas actividades no se vea reducida en el período establecido.
- Destinar un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada gastos o inversiones en determinados activos vinculados o afectos a estas actividades en un plazo de 24 meses a contar desde la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono.
- Haber obtenido un informe motivado de calificación de la actividad desarrollada o un acuerdo previo de valoración de los gastos o inversiones llevados a cabo.

Ejemplo. Supongamos una sociedad en la que el resultado de restar a la cuota íntegra las deducciones y las bonificaciones asciende a 200.000 y que ha generado deducciones por investigación y desarrollo por importe de 300.000 el año anterior pendientes de aplicación. Suponiendo que el límite es el 25 por 100 se podrán aplicar 50.000 sin más condiciones, a continuación cabe la opción de reducir el 20 por 100 del importe restante, lo que daría como resultado 200.000, aplicándose 150.000 en el propio ejercicio y pudiendo solicitar el abono de las 50.000 restantes, si se diesen las circunstancias para

ello, y siempre trascurrido el año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción sin que la misma hubiese sido objeto de aplicación.

5. Prorroga de medidas de carácter temporal aprobadas por normas anteriores

A través de la Ley 16/2013 se prorroga la aplicación de ciertas limitaciones inicialmente establecidas para los ejercicios 2012 y 2013 a los ejercicios 2014 y 2015, es el caso de:

- Limitaciones en la compensación de bases imponibles negativas introducidas por los Reales Decretos 9/2011 y 12/2012 que afecta, en función de su cifra de negocios, a las sociedades que tienen un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros. Se permite no aplicar el límite a las rentas correspondientes a las quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013, esta excepción se aplicara a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014.
- Amortización fiscal del fondo de comercio, fondo de comercio internacional y fondo de comercio de fusión al 1 por 100 durante estos años.
- Deducibilidad de los activos intangibles con vida útil indefinida al 2 por 100.
- Límites del artículo 44 de la deducibilidad de los incentivos al 25 y 50 por 100, según casos, sobre cuota íntegra menos deducciones por doble imposición y bonificaciones.
- En la aplicación del régimen de arrendamiento financiero la no exigencia de que las cuotas correspondientes a la recuperación del coste del bien tengan carácter creciente o constante.

6. Otras medidas

Dentro de este apartado hacemos mención al grupo de modificaciones que afectan fundamentalmente a regímenes especiales del impuesto que no serán objeto de desarrollo, concretamente:

- La Ley 16/2013 modifica parte del articulado del régimen especial de reestructuraciones empresariales contenido en el capítulo VIII del título VII, a fin de adaptarlo a la nueva situación creada al establecer la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de la cartera.
- Pagos fraccionados. La Ley de Presupuestos para 2014 prorroga los tipos incrementados que venían aplicándose en el ejercicio 2013.
- La Ley de Presupuestos para 2014 añade con efectos para períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2013 y con vigencia indefinida un apartado 1 al artículo 17 del TRLIS que permite aplazar el pago de la deuda tributaria asociada a desafecciones y traslados de bienes de establecimientos permanentes en operaciones entre países de la Unión Europea.
- Flexibilización de las condiciones para poder aplicar el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas llevada a cabo por la Ley 16/2012.
- Régimen de los contratos de arrendamiento financiero. Se modifica el apartado 11 del artículo 115 con efectos para los períodos impositivos que se inicien a

partir de 1 de enero de 2013 por la Ley 16/2012. Permite optar por considerar como momento de puesta en condiciones de funcionamiento del bien el inicio efectivo de la construcción del activo cuando se cumplan los requisitos de tratarse de activos cuya construcción dure más de 12 meses, que no se correspondan con producciones en serie y que la cuotas del referido contrato se satisfagan de forma significativa antes de la finalización de la construcción del activo.

- *Tax lease*. En relación a esta cuestión y a la Decisión de la Comisión Europea del 17 de julio de 2013 se incorpora al TRLIS por Real Decreto-ley 11/2013, de 2 de agosto, la disposición transitoria 42 relativa al régimen fiscal de determinados acuerdos de arrendamiento financiero.