

## **I.2. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

### **LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS CC.AA.: SUS LÍMITES Y LA FORMA DE SUPERARLOS**

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. ACATAMIENTO A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA
  - 2.1. CAPACIDAD ECONÓMICA
  - 2.2. IGUALDAD TRIBUTARIA
3. LÍMITES DERIVADOS DEL ART. 6 DE LA L.O.F.C.A. CONTENIDO Y ALCANCE DE ESTE PRECEPTO
4. LOS LÍMITES ESTABLECIDOS POR EL ART. 9 DE LA L.O.F.C.A.
  - 4.1. LA AUSENCIA DE CARGA FISCAL EXTRAJURISDICCIONAL
  - 4.2. LA PROHIBICIÓN DE NO OBSTACULIZAR LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS, MERCANCÍAS, SERVICIOS Y CAPITALES
5. RESPETO A LOS PRINCIPIOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA

## 1. INTRODUCCIÓN

Un requisito imprescindible para la plena legitimidad de los impuestos propios de las CC.AA. es el de que los mismos respeten los principios derivados de la C.E. (art. 31), así como de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la C.E.), que no es otra que la L.O.F.C.A.

De ello se desprende, pues, que el primero de los límites viene representado por el necesario acatamiento a los principios constitucionales en materia tributaria; y el segundo por el respeto a lo establecido en diversos preceptos de la L.O.F.C.A. (arts. 6 y 9 de la misma).

Veamos cada uno de referidos límites.

## 2. ACATAMIENTO A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

La gran mayoría de los impuestos implantados *ex novo* por las CC.AA. son de carácter principalmente extrafiscal, lo que supone una ruptura con la clásica y tradicional tesis de que los impuestos sólo, y de forma exclusiva, tienen como única misión la de allegar recursos a los entes públicos para que éstos cubran, o traten de hacerlo, los gastos públicos.

Este último aspecto, esta vertiente, del sistema tributario sigue siendo, obviamente, de capital importancia, pero ello no constituye obstáculo alguno para que a través de los impuestos se intente conseguir directa y automáticamente, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional, razón por la que, uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria en la actualidad sea el extrafiscal, esto es, el de perseguir directamente fines diversos del fiscal, como pueden ser los redistributivos, los de modificación de las condiciones económicas y sociales, los de ser instrumento de planificación económica, etcétera, postura que ha sido plenamente amparada por nuestro T.C. a través de diversas Sentencias, entre las que cabe citar las n.ºs 37/1987, de 26 de marzo; 186/1993, de 7 de junio; y 289/2000, de 30 de noviembre.

Dicho esto, me centraré –partiendo de la base de que el impuesto regional que se pretenda implantar entra plenamente dentro del marco de las competencias asumidas por cada Estatuto de Autonomía, cuestión que precisaría de un estudio específico en el marco de cada concreta figura tributaria– en los límites impuestos por el contenido y alcance del anteriormente referido art. 31 de la C.E. –cuyos principios son totalmente aplicables a los impuestos, aunque éstos

sean básicamente extrafiscales—, dejando para epígrafes posteriores el examen de los restantes límites contenidos en la L.O.F.C.A.

El art. 31.1 del texto constitucional incorpora a nuestro ordenamiento jurídico principios tradicionales, de carácter sustantivo, en la materia tributaria, los cuales deben ser escrupulosamente respetados a la hora de establecer cualquier impuesto, sea estatal, sea regional, como ya se indicó tempranamente en la S.T.C. 37/1981, de 16 de noviembre. De referidos principios los más importantes son, sin duda, los de *capacidad económica e igualdad*, por lo que sólo me ocuparé de ellos; no sin antes señalar que, obviamente, otro principio muy importante, éste de carácter formal, que también debe ser observado, es el de *reserva de ley* (art. 31.3 C.E.), que no presenta mayores problemas cuando estamos hablando de CC.AA., ya que éstas tienen, evidentemente, capacidad legislativa para el establecimiento de tributos.

## 2.1. CAPACIDAD ECONÓMICA

El hecho imponible de cualquier impuesto debe siempre constituir un índice o manifestación de capacidad económica, quedando, pues, limitada la discrecionalidad del legislador en la búsqueda de hechos imponibles por este principio, que es uno de los principios rectores de nuestro sistema tributario, si bien no puede ser entendido como el criterio material y único de justicia en la esfera tributaria, ya que, según la C.E., para conseguir la referida justicia se requieren, junto al de capacidad económica, la intervención y el concurso de los restantes principios mencionados en el art. 31 del texto constitucional, tal como se ha puesto de relieve, entre otras, en las S.S.T.C. 27/1981, de 20 de junio; 37/1987, de 26 de marzo; 209/1988, de 10 de noviembre; 45/1989, de 20 de febrero; 221/1992, de 11 de diciembre; 186/1993, de 7 de junio; y 214/1994, de 14 de julio.

De todas ellas se desprende, además, la idea de que el T.C. ha concebido a dicho principio sólo como un «límite mínimo», al haber llegado a admitir este órgano *la plena constitucionalidad del gravamen de las rentas meramente potenciales*, tal y como se puede comprobar de la lectura de sus S.S. 37/1987, de 26 de marzo; 221/1992, de 11 de diciembre; y 186/1993, de 7 de junio, en todas las cuales se ha afirmado que basta con que exista capacidad económica, *como riqueza o renta real o potencial en los supuestos contemplados por el legislador*, para que el principio de capacidad económica quede a salvo.

Consecuencia de ello es la de que *no se atenta contra el principio de capacidad económica por la circunstancia de que un impuesto que pretenda implantar una Comunidad Autónoma grave simplemente una riqueza potencial, esto es, la riqueza que una persona, física o jurídica, pueda llegar a obtener, no habiéndola alcanzado, sin embargo, por causas o motivos a él sólo imputables*, idea ésta que ha sido el eje crucial para declarar la plena constitucionalidad de Impuestos tales como, por ejemplo, el

*Impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas o el Impuesto extremeño sobre dehesas en deficiente aprovechamiento.*

## 2.2. IGUALDAD TRIBUTARIA

Constituye el otro gran principio en materia tributaria, y su concepto y contenido ha sido perfilando y acotando sucesivamente por el T.C., llegándose a una síntesis de los criterios que mantiene al respecto en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, en la que se precisó entre otros extremos, con doctrina desde entonces reiterada, que «no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la C.E., sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable», y que «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos».

De acuerdo con ello, lo que habrá que exigir a los impuestos regionales es que su hecho imponible no sea arbitrario ni irracional, y que exista, por otro lado, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados por el legislador regional y la finalidad perseguida con la implantación del impuesto de que se trate, que es lo único que nuestro T.C. exige para entender salvaguardado el principio de igualdad.

Una posible objeción que se podría hacer al respecto estriba en la circunstancia de la desigualdad que desde la perspectiva territorial se podría originar a partir del momento en que una Comunidad Autónoma contase en su ordenamiento jurídico con un impuesto determinado, mientras que no ocurriese lo propio en otras CC.AA.

Ello nos fuerza a entrar en el análisis de sí este modo de actuar pudiera ser atacado con base en lo dispuesto por el art. 139.1 C.E. Desde esta óptica se puede presumir, sin embargo, con una apreciable dosis de certeza, que ningún éxito alcanzarían, los que impugnasen la figura impositiva de que se tratase con base en esta argumentación, puesto que una amplia y consolidada jurisprudencia constitucional —por ejemplo, S.S.T.C. 37/1981, de 16 de noviembre; 19/1987, de 17 de febrero; 37/1987, de 26 de marzo; 75/1990, de 26 de abril; 150/1990, de 4 de octubre; 186/1993, de 7 de junio; y 14/1998, de 22 de enero— viene manifestado reiteradamente que los principios de igualdad y de unidad no conllevan una absoluta uniformidad, ya que la diversidad es una característica inherente al propio sistema autonómico. Y es que, en definitiva, la autonomía de las CC.AA. introduce inevitablemente dosis evidentes de desigualdad, que no por ello deben estimarse constitucionalmente ilegítimas, ya que en ningún momen-

to el texto constitucional exige la existencia de una uniformidad en el tratamiento tributario que los entes territoriales puedan dispensar a sus ciudadanos. Esa diferenciación es fruto inexcusable de la autonomía, de la diversidad o pluralidad normativa a que ésta conduce, y por ello mismo no se puede afirmar, sino de forma interesada, que tal situación sea atentatoria contra la desigualdad.

### 3. LÍMITES DERIVADOS DEL ART. 6 DE LA L.O.F.C.A. CONTENIDO Y ALCANCE DE ESTE PRECEPTO

Una vez efectuadas las precisiones anteriores, resta aún por dar un paso más para afirmar la constitucionalidad de los impuestos propios de las C.C.AA., y éste consiste en analizar *si los mismos incurren, o no, en la prohibición recogida en el art. 6.2 de la L.O.F.C.A.*, que veta a las mismas el establecimiento de tributos que recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado.

Para dar una respuesta satisfactoria a esta importante cuestión es preciso examinar las diferencias existentes entre las nociones de hecho imponible y de objeto del tributo, ya que es sólo así como se pueden extraer conclusiones válidas para resolver este problema.

Objeto del tributo es la manifestación de riqueza que el legislador tributario quiere efectivamente gravar, independientemente de que en la formulación normativa del presupuesto de hecho del tributo se explicita tal finalidad. Con esta expresión, pues, se hace referencia al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo, tratándose en todo caso de un hecho o aspecto de la realidad, con existencia previa a la definición normativa del hecho imponible, el cual siempre es producto de la norma, realidad jurídica, distinción ésta de la que se desprenden dos consecuencias fundamentales:

- a) Una primera consistente en que pueden existir presupuestos de hecho que aparecen configurados por el legislador completamente desvinculados del objeto del respectivo tributo, tal y como acaece, por ejemplo, en el IVA.
- b) Y una segunda, de gran trascendencia práctica a efectos de que las C.C.AA. puedan ejercer su poder tributario, que es la que se refiere al fenómeno de la doble imposición interna, y que se concreta en el importante hecho de que *sobre un mismo objeto imponible puede el sistema tributario articular diversos tributos, siendo lo determinante para que no exista citada doble imposición el que no coincidan sus hechos imposables.*

O dicho de otra forma: *la doble imposición interna se da únicamente para hechos imposables idénticos; pero no se produce, por el contrario, cuando se establecen dos o más impuestos, con hechos imposables diferentes, para gravar una misma materia imponible.*

Esta es, afortunadamente para las C.C.AA. la tesis sustentada por el T.C. desde su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en la que señaló concluyentemente

que la prohibición establecida en el art. 6.2 de la L.O.F.C.A. para las CC.AA. recae sobre hechos impositivos, no sobre la materia imponible, doctrina ésta reiterada en ocasiones posteriores, la última en la S.T.C. 289/2000, de 30 de noviembre, en la que se señaló que respecto a «una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes».

Estas afirmaciones han despejado el camino para que las CC.AA. puedan establecer impuestos propios, vía ésta que casi se hubiese cercenado de raíz si en lugar de afirmarse, como se ha hecho, que lo prohibido por el art. 6.2 de la L.O.F.C.A. es únicamente la duplicidad de hechos impositivos, se hubiese entendido dicho precepto bajo el prisma de que el mismo alude a objetos impositivos.

*El propio art. 6 de la L.O.F.C.A., en su apartado tres, recoge un nuevo límite, al establecer la interdicción de la imposición autonómica sobre las materias reservadas a las Corporaciones Locales.*

Interpretando este precepto de forma literal existiría un grave obstáculo para que las CC.AA. procediesen a implantar impuestos sobre las materias reservadas a las Corporaciones Locales —con lo que se estarían eliminando una buena parte de los posibles objetos impositivos sobre los que podrían incidir los impuestos propios de los entes regionales— materias éstas que, de acuerdo con la L.R.H.L., son las siguientes: la riqueza inmobiliaria (I.B.I.); la mera actividad empresarial, profesional o artística (I.A.E.); la titularidad de vehículos de tracción mecánica (I.V.T.M.); la realización de construcciones, instalaciones y obras (I.C.I.O.) y las plusvalías generadas por la transmisión de los terrenos urbanos (I.I.V.T.N.U.).

Pese a esto, es posible llegar a una solución diversa, fruto de una adecuada tarea hermenéutica, en la que se conjuguen convenientemente, por una parte, un correcto examen de las relaciones que deben existir entre las Leyes Orgánicas y las ordinarias, y, por otra, el elemento teleológico, es decir, la finalidad que realmente se pretendió alcanzar por el legislador al redactar el art. 6.3 de la L.O.F.C.A.

De acuerdo con la primera de las perspectivas hay que señalar que la L.O.F.C.A. no indica cuáles sean susodichas materias reservadas a los entes locales, sino que para tan crucial asunto se remite a lo que disponga al efecto una Ley ordinaria, la L.R.H.L., en este caso. Esta forma de proceder consistente en que una Ley Orgánica se remita a una Ley ordinaria para que sea ésta la que regule determinados aspectos instrumentales es posible, y así ha sido ya admitido por la S.T.C. 137/1986, de 6 de noviembre. Ahora bien, para ello, es preciso, como se afirmó en esta misma Sentencia, así como también en la 67/1985, de 24 de mayo, *que esa colaboración internormativa no se traduzca en un reenvío en blanco, sin especificación ni concreción de índole alguna a la ley ordinaria, puesto que en un caso así tal proceder sería anómalo.*

Conforme a esta doctrina, hay que señalar que en la remisión efectuada por el art. 6.3 de la L.O.F.C.A. a la legislación ordinaria reguladora de las Haciendas Locales no se establece ningún tipo de limitación ni de especificación respecto a cuáles son, y con qué alcance, las materias de índole tributaria reservadas a las Corporaciones Locales, por lo que, en suma, estamos en presencia de una palpable remisión en blanco por parte de una Ley Orgánica a una ley ordinaria, remisión ésta que, por lo ya dicho, incurre meridianamente, en mi opinión, en la ilegitimidad denunciada por las Sentencias citadas.

De ello se desprende, en mi opinión, que esa reserva de la imposición de, por ejemplo, toda la riqueza inmobiliaria en favor de las Corporaciones Locales —por referirme a una materia imponible que por sus características se presta fácilmente a ser objeto de gravamen a través de diversos impuestos— realizada por una Ley ordinaria: la L.R.H.L., es jurídicamente reprochable, y no puede servir de asidero para con base en ella hurtar a las CC.AA. la posibilidad de que éstas establezcan impuestos sobre la riqueza inmobiliaria, ya que ello sería tanto como atribuir y dotar a una ley ordinaria de una fuerza de la que simplemente carece, menoscabando, por lo demás, un derecho: el de establecer y gestionar impuestos propios que las CC.AA. tienen constitucionalmente reconocido.

Y, en segundo término, acudiendo a la interpretación teleológica, esto es, teniendo presente esa necesidad de buscar en todo caso «el espíritu y finalidad» de la norma ordenada por el art. 3.1 del Código Civil, hay que indicar que parece absolutamente claro, en mi opinión, que el objetivo último buscado por el art. 6.3 de la L.O.F.C.A. no fue otro que el de que la irrupción de las CC.AA. en la nueva configuración del Estado, surgida tras la promulgación de la C.E., no supusiese una merma de los ingresos tributarios de las Corporaciones Locales.

Si éste, según mi criterio, fue el objetivo de referido precepto de la L.O.F.C.A., entonces no se aprecia que pueda conculcarse, ni aun erosionarse en lo más mínimo, la competencia de naturaleza tributaria de las Corporaciones Locales por el simple hecho de que una Comunidad Autónoma en la que las mismas estén territorialmente incardinadas decida implantar un impuesto regional que para nada perturbe, ni incida en forma alguna, en el poder tributario local, esto es, un impuesto regional que no venga a atentar contra la capacidad recaudatoria de las Corporaciones Locales, sino que funcione independientemente, y al margen, de cualquiera de las figuras impositivas locales, pese a que tuviese relación con las materias tributarias «propias», y ello porque así lo dispone exclusivamente la L.R.H.L., de éstas.

Justamente esto es lo que ocurre, a mi juicio, en el Impuesto extremeño sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas, ya que con su implantación nada se sustrae, desde una perspectiva económica, a los Entes locales radicados en nuestra región, los cuales seguirían contando entre sus vías de ingresos exactamente con las mismas fuentes de que disfrutaban antes de la promulgación de aquél.



Lo único que sucede en este supuesto, y ya poniendo en relación mencionado Impuesto extremeño con el I.B.I., que es con el que presenta mayor coincidencia, es que los titulares de terrenos incididos por aquél tendrán que seguir abonando a la correspondiente Corporación Local la pertinente cuota en concepto de I.B.I., y, además, y al margen de ello, aquellos propietarios de solares que no llevasen a cabo las tareas de edificación sobre los terrenos, en el período de tiempo marcado a estos efectos por la norma, tendrían asimismo que satisfacer este nuevo impuesto a la Hacienda de nuestra Comunidad Autónoma.

Los únicos verdaderamente incididos por la implantación de dicho impuesto extremeño serían, en consecuencia, los propietarios insolidarios, los que atentasen contra la función social de la propiedad, nunca, en ningún caso, las Corporaciones Locales, a las que no se mermaría en mucho, en poco, ni en nada, sus fuentes tributarias de financiación.

Desde esta óptica, pues, no se aprecia reparo alguno para que una Comunidad Autónoma no pudiese utilizar como objeto de gravamen alguna de las materias, singularmente la inmobiliaria, sobre las que se viene sosteniendo, sin demasiada base a mi juicio, que son de la exclusiva competencia de los Entes locales.

Esta interpretación va abriéndose paso, si bien aún de manera incipiente, y buena muestra de ello es el contenido del voto particular formulado por el Magistrado García Manzano en la S.T.C. 289/2000, de 30 de noviembre, antes citada, y al que se adhirieron los Magistrados González Campos y Casas Baamonde, en el que luego de formular el interrogante de si ¿el establecimiento del Impuesto autonómico sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, ha mermando la capacidad recaudatoria de los Municipios del archipiélago balear a través de la aplicación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles?, contestan al mismo señalando que la respuesta es claramente negativa: *«La materia imponible o fuente de riqueza del impuesto municipal sigue, tras el tributo autonómico, subsistiendo en su plena virtualidad y sin que sea apreciable, dadas las instalaciones concretas que aquél tiene en cuenta, una merma o disminución recaudatoria en el ámbito del impuesto municipal. Y es que el límite del art. 6.3 contempla, en rigor, el traslado del ámbito tributario local al autonómico de una fuente de riqueza o materia susceptible de gravamen, como pone de relieve la Disposición adicional quinta de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el I.V.T.M. No cabe afirmar (...) que se haya trasladado la riqueza fundiaria gravada por el I.B.I. del ámbito local, en el que viene incardinada, a la esfera de la potestad tributaria autonómica mediante el establecimiento, como tributo propio, del impuesto impugnado».*

#### 4. LOS LÍMITES ESTABLECIDOS POR EL ART. 9 DE LA L.O.F.C.A.

##### 4.1. LA AUSENCIA DE CARGA FISCAL. EXTRAJURISDICCIONAL

Dispone el art. 157.2 C.E. que las CCAA. no podrán adoptar en ningún caso medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan

obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, y en adecuación a tal mandato el art. 9 de la L.O.F.C.A. dispone, en sus letras a) y b), que los impuestos propios de éstas deben respetar las siguientes prescripciones:

- No pueden sujetar elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma.
- No pueden gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

Se pretende con todo ello conseguir lo que gráficamente se ha denominado por la doctrina *ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional*, para conseguir lo cual se circunscriben las medidas que en materia impositiva pretendan adoptar las CC.AA. a su respectivo ámbito territorial, intentando evitar el gravamen de cualquier manifestación de capacidad económica que se ponga de manifiesto fuera del correspondiente ámbito territorial autonómico.

Debe indicarse, en cualquier caso, que estos dos límites establecidos por el legislador no afectan ni inciden en los *recargos impositivos* que puedan establecer las CC.AA., y así se ha declarado ya por la S.T.C. 150/1990, de 4 de octubre, respecto al recargo sobre la cuota líquida del I.R.P.F., en la que se señaló que las prohibiciones del art. 9 de la L.O.F.C.A. se aplican en exclusiva a los impuestos propios de aquéllas, pero no así a referidos recargos, ya que las rentas gravadas por mencionado recargo no son bienes, indicando, además, que las limitaciones impuestas a los recargos se contienen en el art. 12 de la L.O.F.C.A., y no en su art. 9.

#### 4.2. LA PROHIBICIÓN DE NO OBSTACULIZAR LA LIBRE CIRCULACIÓN DE PERSONAS, MERCANCÍAS, SERVICIOS Y CAPITALES

El art. 139.2 C.E. dispone, con carácter general, que «ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español», y más específicamente en materia tributaria el art. 157.2 del mismo texto constitucional prohíbe que las CC.AA. adopten medidas tributarias que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios.

Adecuándose a ambos preceptos el art. 9.c) de la L.O.F.C.A. establece, por su parte, que las medidas impositivas que las CC.AA. decidan adoptar en su respectivo ámbito territorial no pueden suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales

dentro del territorio español, conforme a lo establecido en el art. 2.1.a) de la propia L.O.F.C.A., ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades, mandatos todos ellos a través de los cuales se pretende garantizar, básicamente, la libertad de establecimiento personal o empresarial, sin que dichas libertades se vean condicionadas por la política impositiva que un ente regional pueda adoptar en su ámbito territorial, remachando, además, el principio de no traslación territorial de las cargas tributarias, que constituye una especificación del ya antes aludido de ausencia de carga fiscal extrajurisdiccional, y que es, sin embargo, de difícil enjuiciamiento en la práctica, ya que si la prohibición de repercusión jurídica de un impuesto es fácilmente constatable, bastando para ello con analizar la estructura normativa del impuesto de que se trate, mucho más difícil es determinar, en un caso concreto, si se ha producido, o no, la traslación económica del mismo, lo que exigirá en la gran mayoría de los casos complejas pruebas que certifiquen y acrediten tal extremo.

##### 5. RESPETO A LOS PRINCIPIOS DE LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA

Conviene aludir, por último, a otro límite existente para el establecimiento de impuestos propios por parte de las CCAA., cuál es el que deriva del necesario respecto que debe existir a los principios de la armonización fiscal que se está llevando a cabo en el seno de la U.E.

La cuestión se centra, fundamentalmente, en el ámbito de la imposición indirecta, y, más en concreto en el del I.V.A., que es donde referida armonización ha avanzado más, ya que en la tributación directa ésta es aún muy incipiente y escasa, razón por la que las limitaciones en este sentido a las CCAA. son todavía por ello muy leves.

Dentro del I.V.A. el principal escollo para las CCAA. viene representado por lo dispuesto por el art. 33 de la de la Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977, en materia de I.V.A., precepto que pretende asegurar el correcto funcionamiento del sistema común del I.V.A., vetando de forma expresa que los Estados miembros de la U.E. establezcan o mantengan en vigor, de manera unilateral, impuestos que presenten las características esenciales del I.V.A., y que, por ello, se superpongan a éste, poniendo así en peligro el funcionamiento del sistema común del I.V.A. por las medidas fiscales de un Estado miembro que recaigan sobre la circulación de bienes y servicios y graven las transacciones comerciales de una manera comparable al Impuesto referido.

La prohibición recogida en esta disposición no es, sin embargo, absoluta, puesto que referido art. 33 de la Directiva comunitaria si que permite el mantenimiento o establecimiento por parte de los Estados miembros de impuestos, derechos y tasas que graven las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones, siempre que, eso sí, si no tengan el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, y así se ha declarado, con todo acierto, en diver-

sos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, pudiendo citarse en este sentido, entre otras muchas, sus Sentencias de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*; 7 de mayo de 1992, *Bozzi*; 17 de septiembre de 1997, *Solisnor*; y 9 de marzo de 2000, *Evangelischer*.

Por tanto, para dilucidar convenientemente esta extremo se hace preciso y necesario establecer cuando un impuesto presenta las características de constituir un impuesto sobre el volumen de negocios, lo cual ya ha sido realizado con detalle por la propia jurisprudencia comunitaria desde sus Sentencias de 3 de marzo de 1988, *Bergandi*, y 19 de marzo de 1991, *Giant*, en las señaló las líneas esenciales de lo que deba entenderse por tal concepto, y que son, sintéticamente expuestas, las siguientes:

- a) Que se aplique, en principio, a todas las transacciones que tengan como objeto entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- b) Que se recaude en todas las fases del proceso de producción y distribución.
- c) Y que tenga incidencia exclusivamente sobre el valor añadido, con base en la deducción del impuesto previamente soportado.

Hay que poner de relieve, además, que el Derecho comunitario no incluye ninguna disposición específica que tenga por objeto excluir o limitar la potestad de los Estados miembros de establecer impuestos, derechos o tasas distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, como ya se había indicado en la Sentencia de 13 de julio de 1989, *Wisselink*; y que del propio art. 33 de la Sexta Directiva se deduce que el Derecho comunitario admite la existencia de otros regímenes de imposición aparte del I.V.A., conforme ha sido ya declarado, entre otras, por las Sentencias de 8 de julio de 1986, *Kerrutt*, 13 de julio de 1989, *Wisselink*; y 19 de marzo de 1991, *Giant*.

Bajo estas premisas hay que señalar, pues, de manera inmediata que si es plenamente posible el establecimiento de impuestos propios de las CC.AA. que, cumpliendo los requisitos expuestos, no supongan su incompatibilidad con los impuestos sobre el volumen de negocios, y ello, básicamente, porque aquéllos, a diferencia del I.V.A., ni se recauden en todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y de servicios, ni tengan incidencia en exclusiva sobre el valor añadido, con base en la deducción del impuesto previamente soportado, derecho a deducción éste que constituye el eje central sobre el que se articula el I.V.A., y sin cuya existencia el mismo no puede operar, como ha sido puesto de relieve en innumerables Sentencias del Tribunal de Justicia comunitario, en las que se ha declarado que el derecho de deducción constituye el núcleo fundamental del mecanismo de aplicación del I.V.A., pues si el propósito de hacer recaer la carga fiscal en el consumidor se consigue a través del ejercicio obligatorio de la repercusión, el objetivo de la neutralidad del impuesto en relación con los operadores económicos que intervienen en el ciclo de producción y distribución de bienes y servicios, se alcanza fundamen-

talmente mediante el derecho a la deducción o, en última instancia, con el derecho de reembolso.

Debe, además, señalarse también que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo viene manteniendo una doctrina respecto a la interpretación del contenido y alcance de referido art. 33 de la Sexta Directiva sumamente flexible y abierta, siendo muy pocas las ocasiones en las que se ha declarado que un impuesto encaja en la prohibición de susodicho precepto, como se comprueba de la lectura, entre otras, y por citar tan sólo algunas de las más recientes, de sus Sentencias de 19 de febrero de 1998, *SPAR*; 8 de junio de 1999, *Erna Pelzl*; y 9 de marzo de 2000, *Evangelischer*, Sentencias todas ellas en las que se ha declarado, con base en la doctrina general antes reseñada, la plena y total compatibilidad entre una serie de impuestos y el I.V.A., por no tener aquellos el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, todo lo cual milita en pro de que las CCAA. puedan decidirse por la implantación de impuestos propios que tengan ciertas semejanzas con el I.V.A., sin confundirse en modo alguno con el mismo, lo que no hubiera sido posible si la jurisprudencia del Tribunal de Justicia comunitario hubiese sido más restrictiva al respecto de lo que realmente ha sido, y sigue siéndolo, asidero éste que es el que permite y posibilita, a mi juicio, y desde esta exclusiva perspectiva, dejando al margen otras que también podrían considerarse, pero en las que aquí no puedo entrar, que, por ejemplo, el Impuesto extremeño sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito, no pueda ser atacado razonablemente por este frente, ya que el mismo es completamente diferente del I.V.A., y, por consiguiente, no tiene acomodo en el seno de los impuestos sobre el volumen de negocios, y ello, básicamente, porque aquél, a diferencia del I.V.A., ni se recauda en todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y de servicios, ni tiene incidencia en exclusiva sobre el valor añadido, con base en la deducción del impuesto previamente soportado, ya que en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito no se establece —antes al contrario se imposibilita, debido a que está prohibida la repercusión jurídica del mismo hacia terceros— el ejercicio del derecho a la deducción, que, por el contrario, constituye, como ya he dicho, el eje central sobre el que se articula el I.V.A., y sin cuya existencia el mismo no puede operar.

Como se observa, pues, son evidentes las diferencias existentes entre el mecanismo impositivo de aplicación del Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito y el del I.V.A., razón por la que, bajo esta perspectiva, aquél no es, a mi juicio, uno de los impuestos que se pueda considerar como prohibido por el mandato del art. 33 de la Sexta Directiva en materia de I.V.A.; sino, por el contrario, plenamente admisible y compatible con este último.