DOBLE IMPOSICIÓN

GARRIGUES

Fernando S. de Torres

11.enero.2019

economistas
Colegio de Valencia

SUMARIO

economistas
Colegio de Valencia

1 Principio de «capacidad económica»

2 «Ingresos indebidos»

3 «Enriquecimiento injusto»

4 «Doble imposición» en la configuración del tributo.

5 «Doble imposición» jurídica y económica en el gravamen de los beneficios.

6 «Doble imposición» en la configuración del sistema tributario: superposición de tributos.

GARRIGUES

1. Capacidad Económica

- Art. 31.1 CE
  - *"consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad"* (STC 182/1997, de 28 de octubre).
  - *"capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a **buscar la riqueza** allí donde la riqueza se encuentra"* (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4).
  - En las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria: *"la capacidad de endeudarse es una manifestación de **riqueza potencial**"* (STS de 27 de noviembre de 2018, rec. 5911/2017, citando ATC de 18 de enero de 2005).

2. Ingresos indebidos

- Límite del deber de pagar el tributo "en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley".
  - "Ingresos indebidos" (arts. 32.1 y 221.1.b LGT).
  - No hay «ingreso indebido», pero sí «enriquecimiento injusto» si la duplicidad en el pago se produce considerando distintos obligados tributarios o impuestos incompatibles.
  - En espera de jurisprudencia sobre: *"si en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el* ***enriquecimiento injusto*** *de la Administración"* (ATS de 9 de mayo de 2018, rec. 1675/2018).

3. Enriquecimiento injusto (I)

- «Principio de justicia» (art. 3.1 LGT) en la aplicación de los tributos:

  - *"la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran* ***favorecer al particular****, aún no alegados por éste"* (STS de 23 de enero de 2008, rec. casación 95/2003).

  - *"la obligatoriedad de aplicar el* ***principio de la íntegra regularización de la situación tributaria****, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario, valga por ejemplo la sentencia de 25 de marzo de 2009, o 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005) en la que se dijo que «la regularización ha de ser íntegra, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario (FD 2º)»"* STS de 12 de diciembre de 2013, FJ 3).

3. Enriquecimiento injusto (II)

- La «solución más equitativa».- la «mera regularización sin cuota tributaria» por regularización completa, incluso entre distintos obligados tributarios:
  - IVA indebidamente repercutido individualmente a los miembros de una comunidad de bienes:
    - SSTS de 18 de septiembre de 2013 (rec. 4498/2012); 22 de enero de 2014 (rec. 5699/2011); 23 de enero de 2014 (rec. 5668/2011); 10 de abril de 2014 (rec. 2887/2012); y 2 de octubre de 2014 (rec. 2178/2012).
  - Retenciones que causarían enriquecimiento injusto:
    - SSTS de 27 de febrero de 2007 (rec. 2400/2002); 5 de marzo de 2008 (rec. 3499/2002); 16 de julio de 2008 (rec. 398/2004); 21 de mayo de 2009 (rec. 2255/2003); 24 de septiembre de 2009 (rec. 8280/2003); 7 de diciembre de 2009 (rec. 186/2004); 3 de noviembre de 2011 (rec. 311/2008); 5 de noviembre de 2012 (rec. 338/2009); 25 de junio de 2013 (rec. 282/2010); y 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016).

4. «Doble imposición» en la configuración del tributo (I)

- Derecho en la configuración del tributo (art. 31.1 CE)
  - Debe "*constituir una manifestación de riqueza*" (por todas, SSTC 371987, de 26 de marzo, FJ 13; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4);
  - "*basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador*" (SSTC 37/1987 FJ 13; y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11.b, entre otras).
  - No cabe "*establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia*" (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3, y 59/2017, FJ 3).
  - No cabe por ello gravar una "*renta irreal*" (IIVTNU).

4. «Doble imposición» en la configuración del tributo (II)

- Argumentos en la cuota gradual de AJD.
  - *"la aceptación de la hipoteca unilateral, … no parece que tenga por objeto cantidad o cosa valuable, … no cabe considerar al acto de aceptación de hipoteca unilateral como un acto nuevo, independiente y autónomo de su constitución, sino como un* ***acto accesorio y complementario de ésta*** *… Entender lo contrario supondría una* ***doble imposición*** *de un único objeto valuable, lo cual resulta contrario a la finalidad de la Ley"* (V4739-16, de 10 de noviembre).
  - *"la constitución del complejo inmobiliario constituye un acto meramente preparatorio para la posterior construcción de los correspondientes edificios, … su contenido se limita al establecimiento de* ***meras normas o reglas de administración****, no concurre el requisito de que esta constitución de complejo tenga por objeto* ***cantidad o cosa valuable****, motivo por el que la constancia del complejo en el documento notarial no origina tributación por AJD"* (V3632-15, de 19 de noviembre de 2015).
  - *"lo que se grava es el documento notarial* [aunque el TS ha matizado que el hecho imponible es una "entidad compleja", en]… *La ampliación del préstamo hipotecario … la base imponible no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por* ***la añadida en la ampliación****"* (V0594-18 de 2 de marzo).

5. Doble imposición jurídica y económica en el gravamen de los beneficios

- Doble imposición económica:
  - La misma renta es gravada por más de un impuesto e incluso a través de más de un contribuyente.
  - Exención por dividendos y plusvalías (art. 21 LIS; antes deducción art. 30 TRLIS).
- Doble imposición internacional jurídica: impuesto soportado por el contribuyente (art. 31 LIS).
  - La misma renta es gravada en dos o más Estados (fuente y residencia): CDI.
- Doble imposición internacional económica: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 LIS).
  - La Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes *"tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común de tributación, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria. A fin de* ***evitar la doble imposición*** *…"* (STJUE de 24 de junio de 2010, asunto C-338/2008, Ferrero).

6. Doble imposición por superposición de tributos (I)

- *"una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas distintas (la obtención de renta, el consumo, la titularidad del patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público,* ***la afectación del medio ambiente****, etc), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición"* (STC 60/2013, FJ 4).
- *"la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la LOFCA y garantiza que sobre los ciudadanos no puede 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****"* (STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6).
- *"en nuestro ordenamiento sólo está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales"* (ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).

6. Doble imposición por superposición de tributos (II)

- No hay doble imposición:
  - Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas (Andalucía) e Impuesto sobre el Patrimonio y Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (STC 37/1987, de 26 de marzo).
  - Impuesto sobre las dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento (Extremadura) e Impuesto sobre el Patrimonio y Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (STC 186/1993, de 7 de junio).
  - Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos (Extremadura) y el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios y el IBI (STC 14/1998, de 22 de enero).
  - Gravamen sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la actividad de planes de protección civil (Cataluña) y el IBI y el IAE (STC 168/2004, de 6 de octubre).
  - Impuesto sobre el suelo sin edificar y edificaciones ruinosas (Extremadura) y el IBI (ATC 417/2005, de 22 de noviembre).
  - Impuesto andaluz sobre depósitos de residuos radioactivos y el IAE (ATC 456/2007, de 12 de diciembre).
  - Impuesto autonómico sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña, Asturias y Navarra e IAE (SSTC 122/2012, de 5 de junio; 197/2012, de 6 de noviembre; y 208/2012, de 14 de noviembre).
  - Impuesto sobre depósitos de las Entidades de Crédito de Extremadura e IVA e IAE (STC 210/2012, de 14 de noviembre).
  - Canon eólico Castilla La Mancha (ATC 185/2016, de 15 de noviembre).

6. Doble imposición por superposición de tributos (III)

– Hay doble imposición:

- Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente y el IBI (STC 289/2000, de 30 de noviembre).
- Impuesto extremeño sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente y el IBI (STC 179/2006, de 7 de junio).
- Impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el Medio Ambiente de Castilla La Mancha (STC 196/2012, de 28 de noviembre).
- Tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos (STC 60/2013).
- Impuestos sobre los depósitos de las Entidades de Crédito de Valencia, Cataluña y Asturias (SSTC 30/2015, de 19 de febrero; 107/2015, de 28 de mayo; y 108/2015, de 28 de mayo) e Impuesto sobre depósitos bancarios estatal.
- Impuesto sobre la provisión de contenidos por parte de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas y de fomento del sector y la difusión digital de Cataluña e IVA (STC 94/2017, de 6 de julio de 2017).

GARRIGUES

www.garrigues.com