ESCUELA DE DOCTORADO
INTERNACIONAL DE LA USC

José Manuel
González Dona

Tesis doctoral

La normativa fiscal de la Comunidad Autónoma de Galicia sobre tributos cedidos por el Estado a la luz del Derecho de la Unión Europea

Santiago de Compostela, 2023

Programa de doctorado en Derecho

ESCOLA DE DOUTORAMENTO
INTERNACIONAL DA USC

TESIS DOCTORAL

LA NORMATIVA FISCAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA SOBRE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Autor

José Manuel González Dona

Director: Profesor Doctor D. Juan José Nieto Montero

PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO

SANTIAGO DE COMPOSTELA

2023

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

"Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi"

ULPIANO, *Digesto, 1.1.10*

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ÍNDICE

Índice....5

Tabla de abreviaturas....15

Resumen....17

Resumo....19

Abstract....21

Palabras clave....23

Palabras chave....23

Keywords....24

Introducción....25

Objetivos....33

Metodología....37

Parte I: Cuestiones preliminares....45

Capítulo I: La autonomía regional y su relación con la potestad fiscal: el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia....47

1.1 La libre configuración regional de los Estados: el Estado de las Autonomías en España como base del sistema....48

1.1.1 La configuración regional de los Estados....48

1.1.1.1 *Formas de configuración territorial*....49

1.1.1.2 *La libertad de configuración de los Estados miembros de la Unión Europea* 50

1.1.2 La configuración del Estado español: evolución y situación actual....53

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

1.1.3 La Comunidad Autónoma de Galicia en el sistema territorial español.....57

1.2 La autonomía regional.....60

1.2.1 Autonomía regional en general: problemática de su concepto.....61
1.2.2 Autonomía regional y potestad fiscal.....68
1.2.3 Los límites de la autonomía fiscal regional.....73

1.3 Potestad fiscal en España: soberanía tributaria estatal y autonómica.....76

1.3.1 Potestad fiscal originaria del Estado.....77
1.3.2 La financiación de las Comunidades Autónomas *ex tributum*: especial atención al caso gallego.....80
1.3.2.1 Tributos propios.....86
1.3.2.2 Cesión de tributos por el Estado.....90

1.3.3 Los límites internos a la potestad fiscal gallega.....97
1.3.3.1 Principios constitucionales y legales.....98
1.3.3.2 Respeto competencial.....102
1.3.3.3 Mercado interior estatal.....104
1.3.3.4 El Estatuto de Autonomía de Galicia.....106

Capítulo II: Incidencia del Derecho de la Unión Europea en el sistema fiscal regional: puntos de conflicto.....109

2.1 Introducción: España y Galicia en la Unión Europea.....110

2.1.1 Obligaciones internacionales asumidas por el Estado.....111
2.1.2 Afectación del Derecho de la Unión Europea a los entes regionales.....115

2.2 El principio de no discriminación fiscal.....120

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

2.2.1 Concepto de igualdad y no discriminación. Su evolución en la Unión Europea 120
2.2.2 El principio de no discriminación fiscal. Contenido actual.....126
2.2.3 Principales manifestaciones en los sistemas fiscales regionales.....132

2.3 Las libertades de circulación como medio de tutela del mercado interior.....133

2.3.1 Libre circulación de mercancías.....135
2.3.2 Libre circulación de trabajadores.....141
2.3.3 Libertad de establecimiento.....145
2.3.4 Libertad de prestación de servicios.....148
2.3.5 Libertad de circulación de capitales y pagos..... 152

2.4 La protección de la libre competencia en el mercado interior.....154

2.4.1 Régimen jurídico de las ayudas de Estado..... 155
2.4.1.1 Prohibición general.....156
2.4.1.2 Excepciones a la interdicción general.....158
2.4.1.3 Las medidas de naturaleza fiscal como ayudas de Estado.....159

2.4.2 Las ayudas de entes infraestatales: situación actual.....161
2.4.2.1 Ayudas de Estado y de entes regionales: la doctrina Azores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....161
2.4.2.2 Las ayudas del Sector Público gallego.....163

Parte II: Tributos cedidos de naturaleza directa.....167

Capítulo III: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....169

3.1 Introducción.....169

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

3.2 Análisis de deducciones derivadas de causas familiares.....172

3.2.1 La deducción por nacimiento o adopción de hijos.....172
3.2.2 La deducción por familias con dos o más hijos.....178
3.2.3 La deducción por acogimiento.....181
3.2.4 La deducción por cuidado de hijos menores.....182
3.2.5 La deducción por sujetos pasivos discapacitados de edad igual o superior a 65 años que precisen de ayuda de terceras personas.....186

3.3 Análisis de deducciones derivadas de la realización de inversiones por el sujeto pasivo190

3.3.1 La deducción por alquiler de vivienda habitual.....190
3.3.2 La deducción por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos.....193
3.3.3 La deducción por adquisición de acciones o participaciones en entidades nuevas o de reciente creación.....195
3.3.4 La deducción por adquisición de acciones o participaciones en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación.....202
3.3.5 La deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista..... 205
3.3.6 La deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica.....208
3.3.7 La deducción por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo.....210
3.3.8 La deducción por rehabilitación de inmuebles sitos en centros históricos.....214
3.3.9 La deducción por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra.....216
3.3.10 La deducción por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares.....220
3.3.11 La deducción por adquisición y rehabilitación de viviendas en los proyectos de aldeas modelo.....223

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

3.4 Otros beneficios fiscales.....225

3.4.1 La deducción por obtención de ayudas públicas percibidas por los incendios del año 2017 225
3.4.2 La deducción para afectados por los estragos de Tuy.....227
3.4.3 La deducción por subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia.....228

Capítulo IV: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....231

4.1 Introducción.....232

4.2 Examen de la incompatibilidad de reducciones.....235

4.2.1 Incompatibilidad en reducciones de carácter subjetivo.....235
4.2.2 Incompatibilidad en reducciones de carácter objetivo.....239

4.3 Examen de las reducciones a la base imponible.....241

4.3.1 Reducción por adquisición de vivienda habitual.....243
4.3.2 Reducción por adquisición de bienes y derechos afectos a actividad económica y de participaciones en entidades.....249
4.3.3 Reducciones por la adquisición de explotaciones agrarias y de elementos afectos 255
4.3.3.1 Transmisión de explotación agraria, en propiedad o usufructo.....255
4.3.3.2 Transmisión de elementos de explotación agraria.....260
4.3.3.3 Adquisición de fincas rústicas por agricultor profesional.....262

4.3.4 Reducción por la adquisición de fincas rústicas.....265
4.3.5 Reducción por la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica.....269

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

4.3.6 Reducción por la adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional.....271

4.4 Examen de las reducciones específicas de la imposición sobre donaciones.....276

4.4.1 Reducción por la adquisición de dinero destinado a la adquisición de vivienda habitual.....276

4.4.2 Reducción por adquisición de explotaciones agrarias y otros elementos en los pactos sucesorios.....280

4.5 El tratamiento fiscal de las uniones estables de pareja..... 280

Capítulo V: Impuesto sobre el Patrimonio.....283

5.1 Introducción.....284

5.2 Deducción por creación de nuevas empresas o ampliación de actividades de empresas de creciente creación.....290

5.3 Deducción por inversiones en empresas agrarias, entidades de fomento forestal y explotación comunitaria de la tierra.....294

5.4 Deducción por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico.....298

5.5 Deducciones por afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos 303

5.6 Deducción por incorporación de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia.....306

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Parte III: Tributos cedidos de naturaleza indirecta.....311

Capítulo VI: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....313

6.1 Introducción.....314

6.2 Estudio de los tipos de gravamen.....320

6.2.1 Tipos de gravamen generales.....321
6.2.2 Tipos de gravamen en adquisición de vivienda habitual..... 325
6.2.2.1 Regla general.....326
6.2.2.2 Adquisición por discapacitados.....328
6.2.2.3 Adquisición por familias numerosas.....329
6.2.2.4 Adquisición por menores de 36 años.....331
6.2.2.5 Adquisición por víctimas de violencia de género.....333

6.2.3 Tipo de gravamen en las transmisiones de embarcaciones de recreo y motores marinos.....334
6.2.4 Tipo de gravamen en adquisición de vivienda en áreas rurales.....337
6.2.5 Tipo de gravamen para las sociedades de garantía recíproca en la modalidad Actos Jurídicos Documentados.....342

6.3 Deducciones y bonificaciones en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas. 347

6.3.1 Bonificación para arrendamientos de vivienda.....347
6.3.2 Deducción por arrendamiento de fincas rústicas.....349
6.3.3 Deducción por transmisión o cesión temporal de terrenos integrantes del Banco de Tierras de Galicia.....351

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

6.3.4 Deducción por adquisición de fincas forestales que sean parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica.....355

6.3.5 Deducción aplicable a las transmisiones de suelo rústico.....358

6.3.6 Deducción aplicable a las transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario.....361

6.3.7 Deducción por adquisición de vivienda habitual.....368

6.3.8 Deducción para la promoción de suelo industrial.....369

6.3.9 Beneficios fiscales en adquisición de inmuebles afectos a actividades económicas.....370

6.3.10 Deducción por transmisión de elementos afectos a explotaciones agrarias.....374

6.4 Deducciones y bonificaciones en la modalidad Actos Jurídicos Documentados.....375

6.4.1 Bonificación aplicable a las declaraciones de obra nueva o división horizontal de edificios destinados a viviendas de alquiler.....376

6.4.2 Deducción por la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica.....380

6.4.3 Deducciones relacionadas con préstamos hipotecarios destinados a vivienda habitual.....381

6.4.4 Deducción en las adquisiciones de local de negocios para la constitución de una empresa o negocio profesional.....383

6.4.5 Deducción en la constitución y modificación de préstamos o créditos hipotecarios y operaciones de arrendamiento financiero concedidos para la financiación de las adquisiciones de local de negocios para la constitución de una empresa o negocio profesional.....389

6.4.6 Deducción aplicable a las agregaciones, agrupaciones y segregaciones para posterior agregación o agrupación de fincas que contengan suelo rústico.....390

6.4.7 Deducción por adquisición de vivienda habitual y por constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación.....392

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

6.4.8 Deducción para la promoción de suelo industrial.....393
6.4.9 Beneficios fiscales en los documentos notariales en que se formalice la adquisición onerosa, agrupación, división, segregación, declaración de obra nueva y división horizontal de inmuebles.....395
6.4.10 Deducción aplicable en supuestos de transmisión de elementos afectos a explotaciones agrarias 396

Capítulo VII: Tributos sobre el juego.....399

7.1 Introducción.....400

7.2 Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.....406

7.2.1 Supuestos de exención.....407
7.2.2 Determinación de la base imponible y tarifa.....411
7.2.3 Devengo y período impositivo.....416

7.3 Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar.....420

7.3.1 Supuestos de exención..... 422
7.3.2 Determinación de la base imponible y tarifa.....422
7.3.3 Devengo y período impositivo..... 429

7.4 Aspectos sobre obligaciones formales y procedimentales.....433

7.4.1 Presentación y pago en la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.....434
7.4.2 Presentación y pago en la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar.....437
7.4.3 Obligaciones formales de operadores especiales.....439

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Análisis de resultados.....443

Conclusiones..... 449

Bibliografía empleada.....481

Relación de jurisprudencia citada..... 499

Relación de doctrina administrativa citada..... 509

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

TABLA DE ABREVIATURAS

AEAT.- Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AJD.- Actos Jurídicos Documentados.

Art/s.- Artículo(s).

ATRIGA.- Administración Tributaria de Galicia.

BOE.- Boletín Oficial del Estado.

CC.- Código Civil.

CDFUE.- Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

CDI.- Convenio de Doble Imposición.

CE.- Constitución Española.

CEAL.- Carta Europea de Autonomía Local.

CECA.- Comunidad Europea del Carbón y del Acero.

CEE.- Comunidad Económica Europea.

CV.- Consulta Vinculante.

DGT.- Dirección General de Tributos.

DOCE.- Diario Oficial de las Comunidades Europeas.

DOG.- Diario Oficial de Galicia.

DOUE.- Diario Oficial de la Unión Europea.

EM.- Exposición de Motivos.

FNMT.- Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

IIEE.- Impuestos Especiales.

INE.- Instituto Nacional de Estadística.

IP.- Impuesto sobre el Patrimonio.

IRNR.- Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

IRPF.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS.- Impuesto sobre Sociedades.

ISD.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

ITPAJD.- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados.

IVA.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

LDCG.- Ley de Derecho Civil de Galicia.

LGT.- Ley General Tributaria.

LIRPF.- Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

USC UNIVERSIDADE

LIS.- Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

LISD.- Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

LMEA.- Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

LO.- Ley Orgánica.

LOFCA.- Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Núm.- número.

OCDE.- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

ONU.- Organización de Naciones Unidas.

OS.- Operaciones Societarias.

P./pp. - página(s).

PYME.- Pequeña y mediana empresa.

REAGA.- Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

RIRPF.- Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

RISD.- Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

RITPAJD.- Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

SAT.- Sociedad Agraria de Transformación.

SGR.- Sociedad de garantía recíproca.

STC.- Sentencia del Tribunal Constitucional.

STJUE.- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

STS.- Sentencia del Tribunal Supremo.

TC.- Tribunal Constitucional.

TEAC.- Tribunal Económico-Administrativo Central.

TEAR.- Tribunal Económico-Administrativo Regional.

TFUE.- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

TIC.- Tecnologías de la información y la comunicación.

TJCE.- Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

TJUE.- Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TPO.- Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

TRTCG.- Texto Refundido de las disposiciones legales sobre tributos cedidos a Galicia.

TS.- Tribunal Supremo.

TSJ.- Tribunal Superior de Justicia.

TUE.- Tratado de la Unión Europea.

UE.- Unión Europea.

RESUMEN

Galicia es una Comunidad Autónoma de régimen común en el innegablemente complejo sistema fiscal español, lo que implica, entre otras cuestiones, que en su sistema de financiación coexisten tributos propios creados y regulados por las potestades regionales con otros que le han sido cedidos por el Estado.

Mediante la presente investigación se procede a efectuar un examen de las disposiciones dictadas por el legislador gallego sobre estas últimas figuras impositivas conforme a la normativa de la Unión Europea toda vez que, la pertenencia de España a la misma, implica el necesario cumplimiento por el Estado y las entidades territoriales en él incluidas del ordenamiento jurídico comunitario, tanto Originario como Derivado.

Con esta pretensión, la tesis se halla dividida en tres partes que abarcan, a su vez, siete Capítulos. En la primera parte se tratan una serie de cuestiones preliminares de relevancia en la materia como son la autonomía regional y su relación con la potestad fiscal de la Comunidad Autónoma de Galicia, así como la incidencia de las disposiciones de Derecho Europeo en este sistema fiscal, atendiendo de manera específica a los diferentes puntos de conflicto que pueden existir como son el principio de no discriminación fiscal, las diferentes libertades de circulación y la prohibición de ayudas públicas incompatibles con el funcionamiento del libre mercado interior.

En un segundo momento, se efectúa un análisis de los tributos cedidos a Galicia que ostentan naturaleza directa. De esta manera, en el primer Capítulo de esta parte se procede con un estudio de las disposiciones dictadas por el legislador autonómico en materia de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el segundo Capítulo se destina al examen de las normas autonómicas sobre los gravámenes establecidos en las sucesiones *mortis causa* y en las transmisiones lucrativas *inter vivos* y, finalmente, en el tercero, se realiza la misma función de investigación en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio. En todos ellos se ha prestado una especial atención al régimen

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

normativo autonómico de las deducciones a cuota, toda vez que suponen los elementos estructurales del tributo que generan una mayor fuente de antinomia.

Finalmente, en la tercera parte de la tesis se procede con el estudio de la normativa en materia de tributos cedidos de naturaleza indirecta, motivo por el cual se analizan las disposiciones dictadas en sede de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y en el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, concluyendo en el último Capítulo con un examen de los distintos tributos cedidos a la autonomía en materia de juego.

Tras la exposición de estas cuestiones se presentan una serie de resultados obtenidos y conclusiones que arroja la investigación efectuada.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

RESUMO

Galicia é unha Comunidade Autónoma de réxime común no innegablemente complexo sistema fiscal español, o que implica, entre outras cuestións, que no seu sistema de financiamento coexisten tributos propios creados e regulados polas potestades rexionais con outros que lle foran cedidos polo Estado.

Mediante a presente investigación procédese a efectuar un exame das disposicións ditadas polo lexislador galego sobre estas últimas figuras impositivas conforme á normativa da Unión Europea toda vez que, a pertenza de España á mesma, implica o necesario cumprimento polo Estado e as entidades territoriais nel incluídas do ordenamento xurídico comunitario, tanto Orixinario coma Derivado.

Con esta pretensión, a tese áchase dividida en tres partes que abranguen, á súa vez, sete Capítulos. Na primeira parte trátanse unha serie de cuestións preliminares de relevancia na materia como son a autonomía rexional e a súa relación coa potestade fiscal da Comunidade Autónoma de Galicia, así como a incidencia das disposicións de Dereito Europeo neste sistema fiscal, atendendo de xeito específico aos diferentes puntos de conflito que poden existir como son o principio de non discriminación fiscal, as diferentes liberdades de circulación e a prohibición de axudas públicas incompatibles co funcionamento do libre mercado interior.

Nun segundo momento, efectúase unha análise dos tributos cedidos a Galicia que ostentan natureza directa. Deste xeito, no primeiro Capítulo desta parte procédese cun estudo das disposicións ditadas polo lexislador autonómico en materia do Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas, o Segundo Capítulo destínase ao exame das normas autonómicas sobre os gravames establecidos nas sucesións *mortis causa* e nas transmisións lucrativas *inter vivos* e, finalmente, no terceiro, realízase a mesma función de investigación en relación co Imposto sobre o Patrimonio. En todos eles foi prestada unha especial atención ao réxime normativo autonómico das deducións a

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

cota, toda vez que estas supoñen os elementos estruturais do tributo que xeran unha maior fonte de antinomía.

Finalmente, na terceira parte da tese procédese co estudo da normativa en materia de tributos cedidos de natureza indirecta, motivo polo cal analízanse as disposicións ditadas en sede do Imposto sobre Transmisións Patrimoniais Onerosas e no gravame sobre Actos Xurídicos Documentados, concluíndo no último Capítulo cun exame dos distintos tributos cedidos á autonomía en materia de xogo.

Trala exposición destas cuestións preséntanse unha serie de resultados obtidos e conclusións que arroxa a investigación efectuada.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

ABSTRACT

Galicia is an Autonomous Community of common regime in the undeniably complex Spanish tax system, which implies, among other issues, that in its financing system coexist its own taxes created and regulated by the regional powers with others that have been ceded by the State.

By means of this investigation, an examination is carried out of the provisions issued by the Galician legislator on these latter tax figures in accordance with the regulations of the European Union since, the belonging of Spain to it, implies the necessary compliance of both the State and the territorial entities included in it of the Community legal system, both Originating and Derived.

With this claim, the thesis is divided into three parts that cover, in turn, seven Chapters. The first part deals with a series of preliminary issues of relevance in the matter such as regional autonomy and its relationship with the fiscal power of the Autonomous Community of Galicia, as well as the impact of the provisions of European Law on the regional tax system, specifically addressing the different points of conflict that may exist such as the principle of non-tax discrimination, the different freedoms of movement and the prohibition of State aid incompatible with the functioning of the free internal market.

In a second moment, an analysis of the taxes ceded to Galicia that have a direct nature is carried out. In this way, in the first Chapter of this part proceeds with a study of the provisions issued by the regional legislator on Personal Income Tax, the second Chapter is intended for the examination of the regional rules on the taxes established in the successions *mortis causa* and in the lucrative transmissions *inter vivos* and, finally, in the third, the same research function is carried out in relation to the Wealth Tax. In all of them, special attention has been paid to the regional regulatory regime of quota deductions, since they represent the structural elements that generate a greater source of antinomy.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

Finally, in the third part of the thesis proceeds with the study of the regulations on taxes transferred of indirect nature, which is why the provisions issued at the headquarters of Tax on Onerous Property Transfers and the tax on Documented Legal Acts are analyzed, concluding in the last Chapter with an examination of the different taxes transferred to autonomy in the field of gambling.

After the presentation of these issues, a series of results obtained and conclusions drawn by the research carried out are presented.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

PALABRAS CLAVE

Abuso de derecho, agricultor profesional, área de riesgo demográfico, autonomía regional, ayudas públicas, domicilio, explotación agraria, explotación comunitaria de la tierra, finca rústica, fomento forestal, interés general, inversión, libertades de circulación, localización, mercado interior, no discriminación fiscal, objetivo legítimo, obligaciones formales, permanencia, planificación demográfica, punto de conexión, recuperación de la tierra agraria, rendimiento, residencia fiscal, restricción, sucesión contractual, tributos cedidos, tributo interno discriminatorio, unión estable de pareja, vivienda habitual.

PALABRAS CHAVE

Abuso de dereito, agricultor profesional, área de risco demográfico, autonomía rexional, axudas públicas, domicilio, explotación agraria, explotación comunitaria da terra, finca rústica, fomento forestal, interese xeral, investimento, liberdades de circulación, localización, mercado interior, non discriminación fiscal, obxectivo lexítimo, obrigas formais, permanencia, planificación demográfica, punto de conexión, recuperación da terra agraria, rendemento, residencia fiscal, restrición, sucesión contractual, tributos cedidos, tributo interno discriminatorio, unión estable de parella, vivenda habitual.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

KEYWORDS

Abuse of rights, professional farmer, area of demographic risk, regional autonomy, public aid, domicile, agricultural holding, community land use, rural land, forestry development, general interest, investment, freedom of movement, location, internal market, non-discrimination in taxation, legitimate objective, formal obligations, permanence, population planning, connection point, recovery of agricultural land, yield, tax residence, Restriction, contractual succession, assigned taxes, discriminatory internal tax, stable union of couple, habitual residence.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

INTRODUCCIÓN

Desde sus orígenes en el Tratado de París de 1951, constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, y de los Tratados de Roma de 1957, creadores de la Comunidad Económica Europea y de la Comunidad Europea para la Energía Atómica (EURATOM), pasando por las diferentes revisiones que ha experimentado su Derecho Originario y el ordenamiento Derivado, la Unión Europea ha supuesto en todo caso una organización internacional de integración a la que los diferentes Estados Miembros le han cedido atribuciones propias de su soberanía en aras de conseguir un bien mayor para sus respectivas sociedades.

De esta manera, en el seno de la Unión se han fraguado numerosas políticas que han permitido una mayor cohesión social, económica y territorial que ha redundado en el beneficio común de los ciudadanos europeos y de las propias Administraciones, especialmente en lo que respecta a la cooperación mutua entre las mismas en diferentes ámbitos jurídicos como el administrativo, el procesal, los órdenes civil y penal y, por supuesto, el tributario.

No obstante esto, resulta innegable que lo que tanto vale para los Estados Miembros algo tiene que costar, y es que no se puede obtener un verdadero proceso de armonización sin que las Instituciones comunitarias, en aplicación del principio de atribución, ostenten competencias propias de la soberanía nacional de cada integrante.

Con todo, bien cierto es que determinadas competencias no se hallan cedidas a los órganos de la Unión Europea, siendo consecuentemente conservadas por los distintos Estados Miembros, pero en verdad ello no resulta una situación que permita vulnerar la legislación dictada por aquellas Instituciones en el ejercicio de sus legítimas atribuciones, toda vez que, lo contrario, supondría una grave transgresión jurídica del principio de cooperación leal positivizado en los Tratados y, consecuentemente, un incumplimiento de las obligaciones asumidas internacionalmente.

De esta manera, nos hallamos ante lo que resulta denominado por la doctrina constitucionalista y europeísta como *efecto útil* de las disposiciones comunitarias, así como con la labor de las Instituciones de la denominada “armonización legislativa de segundo grado”.

El ordenamiento jurídico tributario no resulta una excepción a esta situación. En este sentido, la Unión Europea no goza de competencias en materia de imposición directa, sí haciéndolo en determinados aspectos en la fiscalidad indirecta, de manera inherente a la regulación del libre mercado interior, como uno de los principios esenciales del funcionamiento comunitario.

Por medio de la presente investigación, como se ha expuesto, se procederá a efectuar un examen, ante esta situación, de la legislación dictada por la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos que le han sido cedidos por el Estado a la luz de las disposiciones europeas.

Con este fin, la tesis se halla estructurada en tres Partes bien diferenciadas. En la primera de ellas, que ostenta como rúbrica "cuestiones preliminares", se abordarán aspectos que de manera concreta afectan a las bases de la investigación posterior y que consideramos de ineludible tratamiento en relación con la potestad financiera gallega.

De esta manera, en el primer Capítulo se trata el fenómeno de la autonomía regional y su relación con la potestad fiscal, prestando un especial atención al caso de la Comunidad Autónoma de Galicia. Así, partiendo del examen de la libertad de configuración regional de los Estados, ejercitada en el caso español por el Constituyente de 1978 a la hora de definir en el seno de la organización territorial descrita en el Título VIII de la Carta Magna el Estado autonómico, se llevará a cabo un análisis posterior de la Comunidad gallega en este sistema.

Tras ello, se efectúa un estudio acerca de la autonomía regional, procediendo en un primer momento con un breve examen genérico de su concepto y facultades que implica para, posteriormente, examinar la potestad impositiva regional inherente a la misma y sus diferentes límites.

El Capítulo se cierra con el examen de la potestad fiscal en el sistema constitucional actual de España, discriminando desde un primer momento la soberanía tributaria y potestad originaria de crear y establecer tributos que corresponde al Estado (art. 133.1 CE) y analizando, en un momento posterior, la financiación de las autonomías por esta vía de ingreso, con especial atención al caso gallego como Comunidad Autónoma de régimen común. A tal fin, se efectúa un análisis sucinto de sus tributos propios y otro preliminar relativo a la cesión de tributos por el Estado, que resulta desarrollado en sus correspondientes Capítulos en cada una de las concretas figuras impositivas.

USC DE COMPOSTELA

Finalmente, se exponen los diferentes límites de naturaleza interna que ostenta la potestad fiscal de la Comunidad Autónoma de Galicia, haciendo alusión a los principios constitucionales y legales, al respeto de competencias determinadas, al funcionamiento del mercado interior estatal y a las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica 1/1981, por la que se aprueba el Estatuto de Autonomía para Galicia.

En cuanto a los límites de naturaleza externa, si bien es cierto que no se pueden obviar algunos derivados de la participación del Estado en otras Organizaciones Internacionales, dada cuenta de que los que en verdad interesan a la presente investigación son los originados en el seno de la Unión Europea, se ha desarrollado el segundo Capítulo en torno a los mismos, examinando los diferentes puntos de conflicto que se pueden generar con los ordenamientos fiscales regionales.

De esta manera, el Capítulo se inicia con un breve excurso relativo a la situación de España y Galicia en la Unión Europea, concretando las obligaciones internacionales asumidas por el Estado en esta materia y la afectación del ordenamiento comunitario a los entes regionales, como parte del país que se ha obligado aún sin tener ninguna participación en la elaboración del Tratado de adhesión, toda vez que esta supone una facultad de la soberanía de una Nación – sin perjuicio, en este punto, de otras facultades conferidas posteriormente en el Derecho Interno por las novedades que ha establecido la Ley 25/2014, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales –.

Expuestas estas cuestiones se efectúa un análisis de los tres grandes puntos de antinomia que se suelen generar con las disposiciones fiscales, de lo cual existe una doctrina científica precedente cuantiosa, en especial en lo que respecta al estudio de esta normativa con la de los Estados, y que debe tomarse en consideración para efectuar el concreto examen de la legislación gallega, como ente regional integrado en un Estado Miembro.

Así, sobre el principio de no discriminación positivizado en el art. 18 TFUE se efectúa de modo introductorio un examen sobre la significación del concepto de igualdad en el seno comunitario y su evolución a lo largo de los Tratados, exponiendo el contenido que implica en términos fiscales en la actualidad y su aplicación particular en los sistemas impositivos regionales.

USC DE COMPOSTELA

Por su parte, se realiza en un momento posterior un examen de las diferentes libertades de circulación como instituciones jurídicas garantes del correcto funcionamiento y medio,

consecuentemente, de tutela del mercado interior instaurado en el seno de la Unión. Este estudio se efectúa desde el ámbito normativo, jurisprudencial y doctrinal, siguiendo el orden de exposición en el vigente Tratado de Lisboa, analizándose por ende la libre circulación de mercancías, de trabajadores, la libertad de establecimiento, de prestación de servicios y, finalmente, de circulación de capitales y pagos.

Tras ello, el Capítulo se cierra con un examen de la protección de la libre competencia en el mercado interior, estudiando el régimen jurídico de las ayudas de Estado, tanto la prohibición general del art. 107 TFUE como las excepciones establecidas a la misma y la naturaleza de las medidas fiscales como tales ayudas, especialmente en lo que respecta al establecimiento de beneficios fiscales o tratamientos en la aplicación de la norma que favorecen las producciones internas. Expuestas estas cuestiones, se examina la situación actual de las ayudas de los entes infraestatales a través de la doctrina establecida por la STJUE de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, desarrollada en resoluciones jurisdiccionales posteriores y la concreta situación de las ayudas del Sector Público gallego.

En la Segunda Parte de la tesis se procede con el análisis de las disposiciones normativas dictadas por las potestades gallegas en relación con los tributos cedidos por el Estado que ostentan naturaleza directa.

De esta manera, en el Capítulo III se efectúa un estudio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, partiendo de una introducción relativa a su importancia en el sistema fiscal estatal y autonómico – toda vez que supone la figura que otorga una mayor recaudación al Erario gallego en el ámbito de la fiscalidad directa -, cuestiones históricas, facultades normativas cedidas y efectivamente asumidas y otros aspectos doctrinales de interés.

En un momento posterior, se realiza un análisis jurídico de las diferentes deducciones a cuota establecidas en el texto del Decreto Legislativo 1/2011, las cuales han sido clasificadas a efectos de investigación de modo distinto a la aparición y regulación en el instrumento normativo. Así, en un primer momento se someten a estudio las deducciones que hemos considerado que toman como base causas familiares del obligado tributario, tal y como es la deducción por nacimiento o adopción de hijos, por familias con dos o más hijos, por acogimiento, por cuidado de hijos menores y por sujetos discapacitados de edad igual o superior a 65 años que precisen la ayuda de terceras personas.

USC DE COMPOSTELA

Tras ello, se prosigue con la indagación en relación con las deducciones que entendemos que derivan de la realización por el sujeto pasivo de determinadas inversiones a lo largo del período impositivo, de tal suerte que son estudiadas la deducción por alquiler de vivienda habitual, por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos, por adquisición de acciones o participaciones en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación, por inversión en acciones que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista, por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica, por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual destinadas exclusivamente al autoconsumo, por rehabilitación de inmuebles situados en centros históricos, por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra, por obras de mejora en eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares y por adquisición y rehabilitación de viviendas en los proyectos de aldeas modelo.

Finalmente, se procede a estudiar otros beneficios cuya causa consideramos que no procede de ninguna de las fuentes anteriormente descritas, como es el caso de la deducciones derivadas de la percepción de ayudas públicas por catástrofes y circunstancias extraordinarias (incendios forestales en Galicia del año 2017 y estragos ocasionados en Paramos-Tuy en 2018) y la deducción por subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia.

El Capítulo IV se destina a la observancia de las disposiciones dictadas por el legislador autonómico gallego en relación con los gravámenes de las sucesiones *mortis causa* y las adquisiciones gratuitas producidas *inter vivos* para lo cual, partiendo de una breve introducción, se analiza en un primer momento el régimen jurídico de incompatibilidad de reducciones, tanto de carácter subjetivo como objetivo, establecidas en la norma.

Tras ello, se procede con un examen de las reducciones establecidas en el ordenamiento autonómico para los hechos gravados por el ISD, efectuándose por razones de economía de modo conjunto para ambos tributos, toda vez que los elementos establecidos son similares en sus respectivos preceptos, sin perjuicio de ser analizados aquellos aspectos especiales de cada uno en su correspondiente momento.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

De esta manera, se ha efectuado una investigación en relación con la reducción por adquisición de vivienda habitual, por adquisición de bienes y derechos afectos a actividad económica y de participación en entidades, por la adquisición de explotaciones agrarias y/o elementos afectos, por la adquisición de fincas rústicas, por la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica y por la adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional.

Por su parte, dada cuenta de la existencia de beneficios fiscales aplicables exclusivamente al gravamen sobre las donaciones, se ha realizado un estudio separado de la reducción por la obtención de dinero destinado a la obtención de vivienda habitual y por la adquisición de explotaciones agrarias y otros elementos en los pactos sucesorios. Finalmente, dada su relevancia para ambos tributos pero su naturaleza descriptiva, se ha realizado un examen del tratamiento fiscal sobre las uniones estables de pareja a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el Capítulo V se efectúa un análisis del Impuesto sobre el Patrimonio, último gravamen de naturaleza directa con facultades normativas cedidas a Galicia. Tras la exposición de una serie de cuestiones introductorias se realiza un examen de las deducciones a cuota establecidas por el legislador gallego, que guardan una estrecha relación con las estudiadas de modo precedente en el Capítulo destinado al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, prestando una especial atención a aquellos elementos diferenciadores.

En la Tercera y última Parte de la tesis se procede con el estudio de las disposiciones normativas dictadas por las potestades gallegas en relación con los tributos cedidos por el Estado que ostentan naturaleza indirecta.

En este sentido, en el Capítulo VI, de mayor extensión por la prolífica actividad de producción jurídica del legislador gallego en la materia, tras la exposición de una breve introducción, se efectúa un estudio de los distintos tipos impositivos de manera conjunta para el gravamen sobre las Transmisiones Patrimoniales Onerosas y la cuota gradual o variable de la modalidad Actos Jurídicos Documentados – Documentos Notariales, toda vez que los requisitos establecidos en el TRTCG resultan similares para ambas figuras.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

De este modo, tras llevar a cabo una digresión de los diferentes tipos generales se lleva a cabo un análisis de los específicamente establecidos para aquellas operaciones que gravan la transmisión de concretos objetos como la vivienda habitual, las embarcaciones de recreo y motores marinos, la vivienda en áreas rurales determinadas reglamentariamente y las Sociedades de Garantía Recíproca – esta última sólo existente para la cuota gradual de la modalidad AJD –.

En un momento posterior se realiza un estudio conforme a las disposiciones del Derecho de la Unión Europea de las deducciones establecidas en la modalidad TPO, examinando con tal fin la deducción para arrendamientos de vivienda, por arrendamiento de fincas rústicas, por transmisión o cesión temporal de terrenos integrantes del Banco de Tierras de Galicia, por transmisiones de suelo rústico, por transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario, por adquisición de vivienda habitual, para la promoción de suelo industrial, por adquisición de inmuebles afectos a actividades económicas y por transmisión de elementos afectos a explotaciones agrarias. Tras ello, siguiendo el orden legalmente establecido, se procede a efectuar un análisis de las deducciones y bonificaciones creadas en la modalidad AJD.

Finalmente, el Capítulo VII se halla destinado a la observación de los tributos cedidos a Galicia sobre las diferentes actividades de juego. Así, tras la exposición de determinadas cuestiones preliminares de relevancia en la materia, se prosigue con la investigación de las disposiciones dictadas por el legislador autonómico en relación con la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, así como de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar. En ambas figuras se lleva a cabo un examen conforme al ordenamiento jurídico comunitario de los diferentes elementos estructurales como son los supuestos de exención, las reglas relativas a la determinación de la base imponible y cálculo de la tarifa, el devengo y el período impositivo. Expuestas estas cuestiones, se realiza un análisis de los aspectos regulados en materia de obligaciones formales y procedimentales en estos tributos.

La tesis termina con la exposición de una serie de resultados y juicios conclusivos obtenidos a la luz de la investigación realizada, en donde se ha procurado llevar a cabo un riguroso examen de las doctrinas jurisprudenciales y académicas que han resultado de pertinente aplicación para cada uno de los preceptos desarrollados por el legislador gallego en el ejercicio de sus prerrogativas normativas, emitiendo en este sentido un juicio favorable o desfavorable de compatibilidad y, en el segundo supuesto, propuestas de mejora o, en su caso, supresión de elementos en aras a la

USC DE COMPOSTELA

eliminación de posibles transgresiones que conduzcan, por incumplimiento del ordenamiento comunitario, a las consecuencias que estas últimas normas jurídicas determinan.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

OBJETIVOS

Sobre la presente investigación no se puede manifestar que pretenda resolver un *numerus clausus* de problemas jurídicos, por lo que ofrecer un listado cerrado de objetivos no resulta lo más eficiente, dada cuenta de que con enorme facilidad podríamos incurrir en severas deficiencias.

No obstante esto, en aras a concretar las metas y aspiraciones de esta tesis doctoral, podrían ser delimitados como tales los siguientes:

PRIMERO:- Proceder a la realización de un examen del sistema tributario de Galicia en lo que a tributos cedidos por el Estado se refiere a la luz del Derecho de la Unión Europea, con el objetivo de analizar las deficiencias en que puedan incurrir las normas jurídicas reguladoras del mismo en relación con la tutela de libertades comunitarias, el principio de no discriminación fiscal entre nacionales de los Estados Miembros y la no alteración de la libre competencia en el seno del mercado interior.

Si bien cierto es que existen estudios doctrinales e investigaciones académicas similares en relación con los ordenamientos fiscales de los Estados Miembros o, de manera genérica o puntualmente específica, con los ordenamientos autonómicos, el interés de la presente tesis estriba en efectuar un examen normativo prolijo de la normativa tributaria gallega en la materia, de lo cual no existen precedentes concretos y por lo cual, precisamente, se pretende realizar una aportación a la ciencia jurídica para su avance, procurando no resultar abusivamente redundante con aspectos ya estudiados en otras investigaciones. Así, como ha señalado PLUTARCO, el conocimiento no es una vasija que se llena, sino un fuego que se enciende.

Este análisis implicará estudiar normas tanto referentes a procedimientos tributarios y obligaciones formales como a elementos esenciales en la determinación de la deuda tributaria referentes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al ISD, al Impuesto sobre el Patrimonio, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y sobre Actos Jurídicos Documentados y a las distintas tasas fiscales sobre el juego. Al efecto, se tomarán

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

en consideración, conformando la primera parte de la tesis las bases sobre las que se asienta la potestad tributaria de la Comunidad gallega en el sistema fiscal español y los diferentes puntos de fricción que se pueden ocasionar con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

SEGUNDO:- Analizar el régimen jurídico autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dado que el legislador gallego tiene competencias para la regulación de elementos determinantes de la deuda tributaria de los sujetos pasivos con residencia fiscal en el territorio autonómico, especialmente desarrolladas en lo que a la regulación de beneficios fiscales se trata, lo que se pretende por esta investigación es examinar todos estos aspectos regulados de conformidad con las normas jurídicas de la Unión Europea de pertinente aplicación – recordando que esta Organización carece de competencias en materia de fiscalidad directa – y la jurisprudencia, muy crítica en este sentido con preceptos similares a los que se procederá a examinar por resultar altamente conflictivos en cuanto a los aspectos descritos.

TERCERO:- Examinar el régimen normativo gallego del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este punto el legislador autonómico ha establecido reducciones y otros beneficios fiscales que resultan, en determinados puntos, flagrantemente contrarias al ordenamiento jurídico de la Unión Europea al establecer exigencias para su obtención que sólo podrían ser cumplidas por ciertos contribuyentes, en detrimento del principio de no discriminación fiscal y de las libertades de circulación proclamadas por los Tratados vulnerando consecuentemente los derechos de los restantes sujetos pasivos residentes o nacionales de otros Estados Miembros de la Unión frente a la, en términos comparativos, privilegiada posición y presión fiscal de los gallegos.

CUARTO:- Examinar el régimen jurídico del Impuesto sobre el Patrimonio. Aún a pesar de su más reducida aplicación y menor volumen de recaudación en la fiscalidad directa a favor del Erario autonómico, dada la elevada cuantía del importe que conforma su mínimo exento, el régimen de deducciones a cuota establecidas en la legislación de la Comunidad Autónoma implican una serie de vulneraciones del ordenamiento comunitario que mediante esta tesis doctoral se examinarán, de tal suerte que con su puesta de manifiesto se pueda proponer una solución que evite efectos perniciosos y genere ciertos beneficios como el acercamiento de

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

capitales hacia nuestro territorio y sistema productivo regional al favorecer la inversión en la industria autóctona por parte de las grandes fortunas.

QUINTO:- En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, los puntos de fricción de la normativa autonómica con la europea trascienden el ámbito de las deducciones toda vez que se pueden apreciar antinomias en otros tipo de elementos estructurales configuradores de la obligación tributaria material como es el caso de los distintos tipos de gravamen. En este análisis en particular se debe tomar en consideración que la Unión Europea, aunque goce de ciertas prerrogativas conferidas por los Estados Miembros en materia de imposición indirecta, la misma no abarca esta figura impositiva, por lo cual el objetivo en este punto se halla en el examen jurisprudencial del tributo partiendo de los puntos de fricción anteriores y las normas de Derecho Derivado que, en su caso, se puedan ver afectadas.

En los mismos términos debemos pronunciarnos con respecto a las tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas, combinaciones aleatorias y sobre juegos de suerte, envite o azar, tomando en consideración adicional, en este último punto, la doctrina del TJUE relativa al ámbito administrativo de concesiones, que tendrá su relevancia en el ámbito de la fiscalidad.

SEXTO:- A la vista de las conclusiones obtenidas en cada uno de los elementos objeto de análisis, otro de los objetivos de la presente investigación es la proposición, en su caso, de soluciones de mejora y corrección normativa. De este modo, se pretende hacer ver a los poderes públicos competentes, a la sociedad y a los profesionales del ámbito fiscal cuáles son los problemas jurídicos que perturban o potencialmente pueden lesionar los derechos y pretensiones patrimoniales de los obligados para con el Erario autonómico, en aras a que puedan ser invocadas estas cuestiones en los procedimientos oportunos y debidamente aplicados los beneficios fiscales en las autoliquidaciones a presentar, todo ello con la finalidad última de esta investigación, que no es otra que la de propugnar una defensa desde el ámbito académico de la seguridad jurídica necesaria en la elaboración normativa y en la aplicación del ordenamiento.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

METODOLOGÍA

Con la finalidad de obtener una investigación seria y bien fundamentada que permita un análisis exhaustivo y científicamente correcto de las normas fiscales autonómicas sobre tributos cedidos por el Estado a la luz del Derecho de la Unión Europea resulta trascendental contar con una metodología adecuada al fin y con un plan de trabajo que reúna las exigencias de esta compleja labor, puesto que sólo así se podrá obtener un trabajo a la altura de las expectativas puestas por la Universidad en el alumnado que ha admitido previamente para la realización de las tesis doctorales.

Tomando esta aseveración como axioma, para la consecución de los objetivos planteados anteriormente, la metodología que se ha seguido para la confección de la tesis doctoral es la que a continuación se relata, la cual se ha encontrado dividida en tres grandes momentos: la preparación del Plan de investigación, el desarrollo de la misma y la presentación de los resultados obtenidos en la defensa de la tesis ante el Tribunal.

Por lo que al momento de preparación de la investigación se refiere, para la elección del tema a estudiar ha sido necesaria una reflexión previa sobre conocimientos ya adquiridos en otras titulaciones cursadas con anterioridad, particularmente de la asignatura “Haciendas territoriales y Derecho comunitario” (código P3181109), insertada en el plan de estudios del antiguo Máster Universitario en Fiscalidad Internacional y Comunitaria impartido por la Universidad de Santiago de Compostela. Esta disciplina, de la que mi actual Director de tesis fue tutor en mi promoción, ha sido la que ha despertado mi curiosidad científica al poder llevar a cabo un examen de los ordenamientos fiscales regionales conforme a los distintos puntos en los que se genera fricción con la normativa de la Unión Europea.

Una vez esbozado el tema a tratar, he procedido a la consulta en bases de datos y repositorios que contienen tesis doctorales y documentos académicos (en particular, TESEO, gestionada entonces por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, hoy por el Ministerio de Universidades), sin perjuicio de otras como MINERVA, gestionada por la Universidad de Santiago de Compostela; DIALNET, gestionada por la Universidad de La Rioja; o los repositorios institucionales de las Universidades de Vigo y La Coruña, por suponer las instituciones de mayor proximidad al tema a tratar, entre otras fuentes, con la pretensión de indagar si en algún momento

anterior se ha publicado alguna investigación sobre este mismo tema, llegando a obtener el resultado de que no existe ninguna al respecto, motivo por el cual mi serio ofrecimiento para indagar sobre esta cuestión, ya desde el procedimiento de admisión al Programa de Doctorado de esta Casa de Estudios, se tornó una posibilidad más cimentada.

Tras el nombramiento del profesor Nieto Montero como Director, he procedido al desarrollo más pormenorizado de un guion estructural de la investigación a realizar. Para ello ha sido necesario realizar una revisión exhaustiva de la norma (especialmente, si bien no de forma excluyente, del Decreto Legislativo 1/2011), al igual que una búsqueda preliminar de jurisprudencia, tanto dimanada del juzgador europeo como de los Tribunales nacionales, que pudiese servir a los planteamientos que se van a exponer. No obstante esto, dado que la potestad financiera de los entes infraestatales para la gestión de sus propios recursos es una de las manifestaciones de la autonomía regional, tal y como reconoce la Carta Europea de la Autonomía Local de 15 de octubre de 1985, no sería comprensible, ni formalmente admisible, comenzar directamente por la exposición de las contradicciones existentes, motivo por el cual se ha procedido a una investigación preliminar sobre los aspectos a tratar de la autonomía regional y los fondos bibliográficos con los que se cuenta para ello. Con similar finalidad se ha establecido un Capítulo II para exponer de modo genérico los puntos conflictivos del Derecho comunitario.

Una vez realizado este esquema provisional, y contando con la aquiescencia del Director de tesis, se ha procedido con la formulación y presentación del Plan de Investigación, aprobado en su primera versión por la Comisión Académica del Programa de Doctorado en Derecho el 13 de abril de 2021.

Obtenida esta evaluación positiva de la planificación, se produjo la apertura de la segunda fase de la investigación doctoral, consistente en el desarrollo del propio trabajo de indagación que constituye la memoria de tesis que actualmente se presenta.

Cuando nos hallamos ante un trabajo de contenido eminentemente jurídico, no se puede obviar, desde un primer momento, el examen exhaustivo de los diferentes textos legislativos objeto de análisis, lo cual implica atender a las normas fiscales dictadas por la Comunidad Autónoma de Galicia, a su Estatuto de Autonomía para el examen del alcance y límites de su potestad financiera, a las normas estatales que ordenan la referida potestad (entre otras, la Constitución Española y la

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas) y a las normas de Derecho de la Unión Europea, tanto Originario como Derivado. Por su parte, para la realización de los exámenes de Derecho comparado en el análisis y, en su caso, crítica de los preceptos a los que se ha aludido, se acudió a las diferentes normas dictadas por las restantes potestades autonómicas. Se debe tener en cuenta, además, que el análisis de todas estas normas no se limita únicamente al momento actual, sino que también se ha acudido, en reiteradas ocasiones, a realizar un examen histórico de los diferentes instrumentos normativos en general y preceptos jurídicos en particular, con la finalidad de indagar en la evolución que se ha producido en los mismos, observando los puntos beneficiosos de la reforma o, en su caso, los perniciosos.

Para llevar a cabo este primer examen normativo, ha resultado imprescindible – dada la informatización de los Boletines y Diarios Oficiales – acudir a portales disponibles en internet en donde se hallan contenidos los diferentes instrumentos jurídicos. Tal ha sido el caso de la interfaz de la Agencia Estatal *Boletín Oficial del Estado* (accesible desde el enlace: www.boe.es), los diferentes portales de las Comunidades Autónomas para el acceso a su normativa (destacando, particularmente, el puesto a disposición por la Xunta de Galicia para el acceso al *Diario Oficial de Galicia* https://www.xunta.gal/diario-oficial-galicia/portalPublicoBusqueda.do?lang=gl) y el sistema EUR-LEX gestionado por la Unión Europea (disponible en el enlace https://eurlex.europa.eu/homepage.html?locale=es). En todo caso, las normas positivas empleadas han sido referidas a pie de página por publicación oficial, serie en su caso, número y fecha.

Tras esta búsqueda minuciosa, se ha procedido a examinar la jurisprudencia relevante en la materia, derivada de la aplicación e interpretación de los preceptos seleccionados que ha interesado a los fines de la presente tesis de investigación. Al efecto, se ha acudido tanto a la jurisprudencia nacional (examinando resoluciones dictadas tanto por los órganos de lo contencioso-administrativo de las diferentes Comunidades Autónomas como por la Sala III del Tribunal Supremo y las dictadas por el Tribunal Constitucional), como a la internacional (debiendo destacarse especialmente en este caso la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que el análisis de su doctrina resulta imprescindible para proceder al examen de la normativa autonómica).

Para la obtención de estas resoluciones han sido empleadas diferentes bases de datos que han ofrecido una amplia cantidad de contenidos. Tal es el caso, para la jurisprudencia nacional derivada de los diferentes órdenes de la base de acceso libre del Centro de Documentación Judicial CENDOJ

del Consejo General del Poder Judicial (http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp). Por su parte, para la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha sido empleada su propia base de datos de acceso público (https://hj.tribunalconstitucional.es/), al igual que ha acaecido con la doctrina procedente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a través de su sistema *Curia* (http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es).

Del mismo modo, se ha procedido al examen de la doctrina administrativa recogida en las diferentes resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos en aplicación de las figuras impositivas a tratar y de la doctrina administrativa derivada de la Dirección General de Tributos en la resolución de Consultas, tanto generales como vinculantes, planteadas por los contribuyentes. Al efecto se han empleado, en relación con las primeras, la base de datos gestionada por el Ministerio de Hacienda disponible en el enlace https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/ y, con respecto a las segundas fuentes, al fondo de doctrina que se halla en el *link* https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas.

Por su parte, ha resultado evidentemente imprescindible llevar a cabo un examen de las directrices dadas por la Administración Tributaria de Galicia sobre la aplicación y condiciones de los diferentes elementos de la obligación fiscal, accediendo a tal efecto a las diferentes guías elaboradas por la misma para la aplicación de los tributos cedidos y, en especial, a su fondo de Consultas tributarias, disponible en el enlace https://www.conselleriadefacenda.gal/es/areas-tematicas/patrimonio/consultas-tributarias.

Al mismo tiempo que se ha llevado a cabo esta búsqueda, también se procedió con un análisis prolijo de la doctrina científica aplicable. Al efecto, han resultado examinados tanto monografías, tanto de autoría individual como colectiva, como artículos insertados en publicaciones periódicas, en aras a obtener y plasmar la opinión de los expertos en la materia sobre el tema que se está tratando, realizar confrontaciones entre diferentes postulados sobre un mismo punto e, incluso, proceder a realizar una crítica sobre las aseveraciones proferidas mediante la refutación, efectuada, como resulta evidente, desde el pleno respeto y admiración hacia el trabajo intelectual del autor.

Para la obtención de las referidas obras, que en todo caso han resultado citadas tanto en su momento oportuno con nota al pie como en la relación de fuentes bibliográficas que se halla al final de esta tesis, ha sido necesario acudir al servicio ofrecido por el sistema bibliotecario de la

Universidad de Santiago de Compostela (de modo concreto, por la especialización de sus fondos, los puntos de servicio recurrentes han sido la Biblioteca Concepción Arenal, la Biblioteca de la Facultad de Ciencias Económicas, la Biblioteca General y la Biblioteca Intercentros de Lugo), así como al servicio de préstamo interbibliotecario para obtener fondos disponibles en otras Universidades, al igual que sus repositorios institucionales.

Del mismo modo, han sido empleadas con este fin diferentes bases de datos de doctrina académica que han resultado de gran ayuda en este proceso inquisitivo, *verbi gratia,* la gestionada por la Universidad de La Rioja *Dialnet* (https://dialnet.unirioja.es/), *IUSTEL* (https://www.iustel.com/v2/b.asp), *Tirant lo Blanch online* (https://www.tirantonline.com/tol/informacion/contenidobbdd), y *Scopus* (https://www.scopus.com/home.uri), entre otras.

Dada la magnitud del volumen de información que ha derivado de la indagación en todas estas fuentes de conocimiento expuestas, ha resultado trascendental la ayuda tanto de herramientas de gestión de citas bibliográficas (particularmente, *RefWorks*), como de un sistema de anotación preliminar que he desarrollado para la organización del trabajo a realizar, en donde se reflejarán todos los datos tomados por día.

Tal sistema ha permitido que, antes del proceso de redacción del borrador del Capítulo de la tesis en el me hallase trabajando, pudiera registrar día a día, expresando la fecha de búsqueda y localización, los datos que han sido obtenidos en el proceso de investigación. De esta manera, teniendo en cuenta que el desarrollo de la investigación doctoral es un proceso dilatado en el tiempo, si se producía alguna reforma normativa sobre los preceptos analizados o algún cambio de criterio en la doctrina y la jurisprudencia, se podrían ofrecer tanto al Director de tesis como al Tribunal calificador datos completamente actualizados e, incluso, realizar una comparación de las últimas novedades insertadas con respecto al régimen jurídico anterior, con la misión de que la tesis propuesta para calificación no pierda la calidad y el rigor científico que en este nivel académico resulta completamente exigible.

Del mismo modo, con el sistema de anotación preliminar resultará mucho más sencilla la relación entre los distintos apartados de la investigación, con el fin, desde esta óptica, de que todos los datos resultantes de la investigación queden lo mejor cohesionados entre sí, evitando posibles

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

reiteraciones que no beneficiarían en absoluto al resultado final de la tesis pero que, por cuestiones de la amplia extensión que ésta tiene, no sería improbable que no acaeciesen.

Una vez se han obtenido todos estos datos, se ha procedido a la ordenación esquemática de la información y a desarrollarla por escrito, tomando como base la estructura provisional aceptada (ulteriormente modificada como resultado habitual del avance de la indagación y por cuestiones de necesidad de realizar una visión más exhaustiva de algunos puntos), conformando los diferentes subepígrafes, epígrafes y, en conjunto, Capítulos de la tesis, que han sido enviados puntualmente al Director para su evaluación.

Tras las remisiones de los diferentes Capítulos se ha procedido a la elaboración de los restantes elementos de la tesis doctoral (resumen, introducción, metodología actualizada a la investigación desarrollada, conclusiones, obtención de resultados y ordenación final de fuentes empleadas).

Una vez se han efectuado las antedichas operaciones, y contando en todo caso con el informe favorable del Director de tesis, se procede con los trámites para su depósito y defensa ante el Tribunal, con lo que se incoar la última fase descrita al inicio del presente apartado: la presentación de resultados y defensa de la tesis. En esta etapa, la metodología ha experimentado variaciones en el sentido de dejar de tener la naturaleza inquisitiva que ostentaban las anteriores, puesto que en este momento la investigación ya se encuentra plenamente realizada.

En la referida defensa, conforme al art. 43.2 del Reglamento de estudios de doctorado de la Universidad de Santiago de Compostela, se expondrán oralmente la labor realizada, la metodología, el contenido y las conclusiones de la tesis, haciendo especial mención de las aportaciones originales realizadas por el doctorando.

Para guiar este acto y servir a la exposición oral de la tesis de una manera más dinámica, se empleará una presentación de diapositivas desarrollada con el software *Microsoft PowerPoint,* la cual será igualmente remitida al Director de tesis para que exprese su parecer al respecto, con la finalidad de lograr una defensa oral de la máxima calidad posible.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Con todo, sólo cabe concluir este epígrafe señalando que la metodología no ha resultado única en todo el proceso de investigación que implican los estudios de Doctorado, sino que el empleo de unos u otros medios técnicos y cognitivos han dependido de la fase del proceso inquisitivo en el que nos hallábamos, todo en aras a obtener la máxima calidad en la investigación, la presentación y publicación de resultados con el fin ya no sólo de obtener la titulación académica sino de servir de la manera más rigurosa a la ciencia jurídica.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

Parte I

Cuestiones preliminares

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO I

La autonomía regional y su relación con la potestad fiscal: el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia

Por medio del presente Capítulo se pretende tratar, de forma introductoria, la relevancia del concepto de autonomía regional y la relación que presenta con la soberanía financiera de los territorios que gozan de ella, centrándonos posteriormente de forma específica en cómo se manifiesta este fenómeno en la Comunidad Autónoma de Galicia.

El motivo por el cual procede desarrollar estas cuestiones preliminares se fundamenta en que sobre estos principios y los puntos de conflicto que se generan con el Derecho de la Unión Europea, que estudiaremos en el siguiente Capítulo, es sobre los que descansa la regulación llevada a cabo por el ente autonómico de los tributos que le han sido cedidos por el Estado. De este modo, no resultaría admisible comenzar a analizar directamente las posibles antinomias que existen entre las normas regionales y el ordenamiento comunitario sin previamente haber expuesto los grandes pilares que lo llevan a tener esta potestad tributaria.

Para analizar estos aspectos clave se comenzará realizando un examen de la configuración político-territorial del Estado español, procediendo en un momento posterior a indagar sobre el contenido de la autonomía regional prestando un meticuloso esmero en el examen de la relación entre ella y la potestad financiera. Una vez realizadas estas consideraciones, se procederá a un estudio de la organización de la soberanía tributaria en el sistema español, haciendo especial hincapié en el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

1.1 La libre configuración regional de los Estados: el Estado de las Autonomías en España como base del sistema

Para el estudio de la configuración territorial del Estado español como base del sistema de financiación autonómica y el estudio de la potestad tributaria de las regiones que la integran se procederá al examen de la libertad de configuración regional de los países en general y cómo se articula en relación con el ordenamiento jurídico comunitario. Efectuadas estas primeras apreciaciones, se procederá a desarrollar la evolución y situación actual de la configuración de España para, finalmente, examinar de un modo más exhaustivo la posición de la Comunidad gallega en el sistema territorial del Estado.

1.1.1 La configuración regional de los Estados

Resulta ampliamente conocido que el término "Estado" ha sido acuñado por MAQUIAVELO con la publicación de su obra *El Príncipe*, siendo reiteradamente empleado con posterioridad tanto por la doctrina politológica como por la jurídica[1].

Si acudimos a analizar su concepto desde este último punto de vista, en un primer momento podríamos aseverar con rotundidad que se trata de una aspiración bastante pretenciosa, dada la amplia cantidad de autores que, a lo largo de los tiempos, han propuesto diferentes acepciones para esta realidad. Debido a ello, en este punto nos vamos a conformar con una definición que, inspirada en aquellas, manifiesta todos los caracteres que esta forma de comunidad política ha de revestir. Así pues, siguiendo a PEREIRA-MENAUT, el Estado es una forma de organización en donde existe un monopolio político y jurídico, soberano, con un territorio y un Derecho propio aplicado por sus Instituciones de manera coactiva, sin perjuicio de otros elementos menos visibles que igualmente lo integran[2].

1 Ya la doctrina alemana decimonónica distinguió el concepto de Estado como fenómeno social y como concepto jurídico. En este sentido, puede consultarse la obra de JELLINEK, G., *Teoría General del Estado,* traducción de FERNANDO DE LOS RÍOS, editorial Albatros, Buenos Aires, 1973, pp. 133-135.

2 *Cfr.* PEREIRA-MENAUT, A.C., *Teoría Política,* editorial Andavira, Santiago de Compostela, 2015, pp. 259-261.

En este punto, de esos diferentes elementos integradores del Estado, nos interesa particularmente el referente al territorio. De este modo, es evidente que esta forma de organización política se extiende físicamente por un lugar geográficamente concreto, sobre la que ejercen sus instituciones las potestades conferidas por el ordenamiento jurídico que aplican. La cuestión trascendental aquí es, pues, analizar cómo se reparte el poder del Estado por ese territorio, relación denominada en la doctrina constitucionalista como "forma de Estado" y cuyo fundamento subyace en las formas de configuración territorial que puede adoptar el poder Constituyente y que, a continuación, procederemos a examinar.

1.1.1.1 Formas de configuración territorial

Con anterioridad se había puesto de manifiesto que el Estado tiene soberanía, considerada como un elemento que caracteriza a esta forma de organización política, tanto desde el punto de vista del Derecho interno como del Derecho Internacional, y que le permite, entre otras cuestiones, organizarse administrativamente de manera libre a nivel interno, siempre con respeto al ordenamiento jurídico internacional y a las obligaciones en virtud de él asumidas[3].

Teniendo ello en cuenta, a lo largo de la Historia han existido diferentes formas de distribuir territorialmente el poder, de tal suerte que aún en la actualidad nos hallamos con una gran diversidad de configuración territorial.

De este modo, nos podemos encontrar desde la forma más unitaria y descentralizada hasta la más plural y descentralizada[4]. En el primer extremo se encontraría el Estado unitario, si bien dentro de él también sería posible hacer una diferencia entre aquellos modelos centralizados puros, en donde el poder se encontraría únicamente en un órgano de poder como es el Estado central, y los descentralizados territorial y administrativamente, que implicaría el ejercicio de funciones más allá de las meras burocráticas por entidades territoriales menores en él comprendidas[5].

Por su parte, en un segundo lugar nos hallaríamos con los Estados federales, en donde se rompe la base esquemática del sistema anterior, dado que aquí no nos encontramos con un único

3 *Cfr*. CASANOVAS, O. y RODRIGO A.J., *Compendio de Derecho Internacional Público,* editorial tecnos, 4ª edición, Madrid, 2015, p. 153.
4 *Cfr*. PEREIRA-MENAUT, A.C., *op. cit.*, p. 334.
5 *Cfr*. FERRANDO BADÍA, J., "El Estado unitario", publicado en *Revista de estudios políticos,* núm. 195-196, Madrid, 1974, p. 16.

Estado soberano, sino con dos o más con su propia soberanía que conforman unidos una misma estructura estatal, que tiene sus competencias propias y otras sobre las entidades menores[6].

De un modo todavía más descentralizado, es tradicional ubicar a las Confederaciones de Estados, concebidas ya por algunos, más que como un mismo Estado, como una unión internacional de ellos, limitada en sus propósitos y sin imperio directo sobre los ciudadanos[7].

Así las cosas, como se puede comprobar, los Estados pueden optar por diferentes modelos de organización. La elección, obviamente, no se deberá a un único motivo, sino que en ella confluirán diferentes factores como el político, organizativo, sociológico, económico e histórico, entre otros.

Lo que sí resulta evidente es que, teniendo en cuenta esta organización territorial del Estado, las relaciones entre entes públicos van a ser drásticamente diferentes, lo que incide de manera directa en el sistema jurídico de ordenación de los ingresos y gastos públicos, como es nuestra materia, dado que no van a configurarse las percepciones tributarias de una manera igual en un Estado unitario, con poder único centralizado, que en un Estado unitario descentralizado, en donde se abre la posibilidad, como más adelante examinaremos, de que coexistan tributos propios de los entes inferiores con otros atribuidos por el poder central. Ni qué decir tiene el sistema federal y las confederaciones, en donde es posible que coexistan regulaciones distintas sobre figuras impositivas no compartidas o, incluso, que se llegue a alterar el esquema al ser las entidades menores las que realicen aportaciones para sustentar los gastos públicos del ente superior.

1.1.1.2 La libertad de configuración de los Estados Miembros de la Unión Europea

Teniendo en cuenta todo lo anterior, debemos prestar atención a la configuración de los Estados en el seno de la Unión Europea, a la que España (y, lógicamente, también Galicia como región) pertenece desde el 1 de enero de 1986 con su adhesión a las antiguas Comunidades y por las posteriores ratificaciones de los diferentes Tratados hasta llegar al actualmente vigente adoptado en Lisboa en 2007.

6 *Cfr.* CRUZ ALLI, J., "El futuro del Estado de las Autonomías. Estado federal o Estado regional", en *REGAP: Revista galega de Administración Pública,* núm. 3, vol. 1, 1993, p. 12.

7 *Cfr.* SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J.J., "El Estado federal como Estado compuesto", en *Historia y Política: Ideas, procesos y movimientos sociales,* núm. 6, Madrid, 2001, p. 121.

En el ordenamiento jurídico de esta organización internacional de integración se encuentra, en el art. 4.2 TUE[8], elevado, consecuentemente, a rango de Derecho Originario, el principio de libre organización interna de los Estados Miembros. El precepto en cuestión dispone lo siguiente:

> *"La Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional. Respetará las funciones esenciales del Estado, especialmente las que tienen por objeto garantizar su integridad territorial, mantener el orden público y salvaguardar la seguridad nacional. En particular, la seguridad nacional seguirá siendo responsabilidad exclusiva de cada Estado miembro"*

De esta manera, tras proclamarse la igualdad jurídica de todos los Estados miembros en la aplicación del ordenamiento comunitario, se establece que la Organización está obligada a respetar su identidad nacional, lo cual se encuentra intrínsecamente ligado a la estructura constitucional y política que se adopte internamente por cada uno de ellos, y al reconocimiento de la autonomía de las regiones que los integran.

Este reconocimiento no resulta una cuestión novedosa derivada del Tratado de Lisboa. Así pues, si nos remontamos al primer Tratado de la Unión Europea, adoptado en Maastricht en 1992, en su articulo F se establecía el respeto por la Unión de la identidad nacional de sus Estados miembros, lo cual no deja de abarcar también la autonomía regional y libre configuración política y territorial de los entes que se hallan integrados en ellos. Este reconocimiento ha continuado en las Conferencias sucesivas que han modificado el Derecho Originario hasta llegar al actual.

Esa configuración, como ya hemos podido apreciar con anterioridad, supone una de las grandes manifestaciones de la soberanía del Estado, motivo por el cual la Unión debe respetarla en todo momento, tal y como hace al proclamarse esta cuestión en su Tratado Constitutivo, sin poder transgredirla mediante la actuación de sus Instituciones, puesto que la actuación contraria supondría

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

8 *DOUE, C* 83, de 30 de marzo de 2010.

una transgresión no autorizada por los Estados miembros y no autorizada por el Derecho Internacional[9].

En estos mismos términos ha tenido ocasión de pronunciarse el juzgador luxemburgués. Así, si atendemos, *verbi gratia,* a la Sentencia de 15 de diciembre de 1971, *International Fruit Company,* asunto C-51/71[10]; y a la Sentencia de 25 de mayo de 1982, *Comisión/Países Bajos,* asunto C-97/81[11], cada Estado miembro es libre de organizarse internamente como juzgue oportuno, y de distribuir en esa organización política y territorial libremente las competencias que ostenta en el plano interno, correspondiendo tal determinación al orden constitucional del Estado miembro. De esta manera, las Instituciones Comunitarias, en atención a este principio de libre configuración regional, no pueden en ningún caso pronunciarse sobre el reparto de competencias establecido internamente ni sobre las obligaciones que pueden incumbir en un sistema federal o descentralizado a las autoridades de la Federación ni a las de las regiones integradas en su sistema (pueden confrontarse al efecto la Sentencia de 12 de junio de 1990, *Alemania/Comisión,* asunto C-8/88[12]; o el Auto de 21 de marzo de 1997, *Región Valona/Comisión,* asunto C-95/97[13]).

En otro orden de ideas, debe prestarse atención en este punto al Dictamen del Comité de las Regiones de 7 de julio de 2005[14], referente al estado del proceso de descentralización en la Unión y el lugar de la autonomía local y regional en el fracasado proyecto de "Constitución Europea". De acuerdo con él, los diferentes tipos de entes regionales locales que componen los Estados miembros en función de su historia, política y sistema constitucional, son portadores de la democracia que caracteriza el sistema comunitario y conforman la diversidad cultural de Europa. Estos entes, continúa aseverando el órgano consultivo, son capaces de asumir responsabilidades y de ser eficaces en la ejecución de las mismas, incluyendo el cumplimiento de obligaciones derivadas del ordenamiento jurídico comunitario atribuidas en un primer momento a los Estados y que son posteriormente distribuidos entre los referidos entes, de acuerdo con el sistema constitucionalmente establecido.

Por ello, las Instituciones comunitarias han de respetar su sistema interno, recomendando e invitando a los Estados miembros (nunca estableciendo medidas coercitivas, por los motivos

9 *Cfr.* CASANOVAS, O. y RODRIGO A.J., *op. cit.,* p. 153.
10 Identificador ECLI:EU:C:1971:128.
11 Identificador ECLI:EU:C:1982:193.
12 Identificador ECLI:EU:C:1990:241
13 Identificador ECLI:EU:C:1997:184
14 *DOUE, C* 31, de 7 de febrero de 2006.

expuestos anteriormente) a impulsar medidas dirigidas a profundizar la autonomía regional y a que tengan en cuenta la experiencia de otros Estados de la Unión, si bien desarrollando un modelo de descentralización propio que tenga en cuenta sus peculiaridades.

En virtud de todo lo expuesto, procede concluir en este punto que los países integrantes de la Unión Europea ostentan una plena libertad de configuración política y territorial interna que no es ni puede ser coaccionada por la organización internacional al derivar de su soberanía, si bien es cierto que los Estados no pueden, bajo ningún concepto excusarse en ella con el objetivo de incumplir sus obligaciones para con la Unión, hallándose entre ellas las de ámbito fiscal que por medio de la presente tesis se pretenden tratar. Al efecto, se puede tomar en consideración la reiterada jurisprudencia del TJUE, pudiendo citarse a título meramente ejemplificativo resoluciones tales como la Sentencia de 7 de julio de 2000, *Comisión/Bélgica,* asunto C-236/99[15]; o la Sentencia de 11 de octubre de 2011, *Comisión/Austria,* asunto C-110/00[16].

1.1.2 La configuración del Estado español: evolución y situación actual

Expuestas las anteriores cuestiones, planteadas de un modo más genérico, procede a continuación analizar la configuración política y territorial del Estado español, dado que a la misma pertenece la Comunidad Autónoma de Galicia.

Si tenemos en cuenta *grosso modo* la Historia de las Instituciones y organización político-territorial de nuestro país se puede aseverar ya en línea de principio que en todo momento ha predominado una situación de localismo jurídico que ha conducido necesariamente a la compleja organización política constitucionalmente definida en la actualidad.

Así, ya la existencia de diferentes pueblos prerromanos (celtas al norte, íberos en la región sur y celtíberos como fruto de las relaciones entre ambos tipos de civilizaciones) marcaba el inicio de una proliferación de sistemas jurídicos diferentes en el que coexistían normas notoriamente discriminables tanto en lo referente a su forma como a la regulación de sus instituciones[17], lo cual es

15 Identificador ECLI:EU:C:2000:374.
16 Identificador ECLI:EU:C:2001:538.
17 *Cfr.* SÁNCHEZ-ARCILLA BERNAL, J., *Historia del Derecho,* editorial Reus, Madrid, 2008, p. 27.

aplicable también a sus estructuras políticas y a las formas de ordenación económica de sus recursos.

Llegada la Edad Media y el desarrollo de la invasión árabe de la Península Ibérica (711-718 d.C.) la cuestión se tornó todavía más compleja con la formación de los diferentes Reinos cristianos, constituidos por la resistencia aprovechada teniendo en cuenta la orografía nórdica. Si bien es cierto que en los mismos se había instaurado la regulación derivada del Derecho Romano vulgar, la diferenciación política de las diferentes comunidades y su evolución desigual en el Medievo hasta la formación de las diferentes Coronas ha originado también la diferenciación en sus instituciones, tanto jurídicas como políticas, y, consecuentemente, el modo de organizarse en el ámbito financiero[18].

La situación de localismo jurídico y político no termina con la unión de las Coronas por las nupcias de Isabel I de Castilla y Fernando II de Aragón sino que se mantendrá a lo largo de los tiempos hasta la llegada de la Edad Contemporánea y del constitucionalismo impulsado por los movimientos de ideología liberal.

De los diferentes textos de esta última etapa interesa prestar especial atención a que el Proyecto de Constitución de 1873 consagraba la existencia de una organización política federal de carácter gradualista. Así, de acuerdo con su art. 92, los Estados (determinados en el art. 1 del texto) tenían completa autonomía económico-administrativa y toda la autonomía política compatible con la existencia de la Nación. Por otra parte, de acuerdo con sus arts. 96 y 97, los Estados regirían su Hacienda, pudiendo levantar empréstitos y emitir deuda pública con el fin de promover su prosperidad interior. Con este sistema, por lo tanto, los diferentes territorios (entre ellos Galicia) podían disponer de sus propios medios financieros y regularlos de manera completamente autónoma en ejercicio de la soberanía que les correspondía como Estados de la Federación, siempre con respeto a su propia Constitución y a la Constitución de la República española.

No obstante esta regulación, el Proyecto no llegó a ver la luz, si bien es cierto que presenta una gran relevancia en el desarrollo del constitucionalismo de nuestro Estado al tratar en el texto la

USC

18 A titulo meramente ejemplificativo, en los inicios del parlamentarismo hispano, las Cortes que se convocaban en Castilla eran de corte más presupuestario que las de Aragón, más legislativas. *Cfr.* PEREIRA MENAUT, A.C., *Lecciones de Teoría Constitucional,* 3ª edición, editorial Colex, Madrid, 2010, pp. 176-177.

necesidad imperiosa de una correcta regulación de la cuestión regional, si bien es cierto que el proyecto presentado era, en múltiples aspectos, considerado como verdaderamente utópico[19].

Por otra parte, en la Historia del constitucionalismo de nuestro Estado interesa a esta investigación detenernos en la Ley Fundamental de la II República, de 1931. En su art. 1, en relación con los arts. 8, 12 y 13 se señalaba que esta forma de Estado, si bien no era una Federación, resultaba compatible con la autonomía de las regiones que se pudieran constituir, las cuales no podrían formar en ningún caso una Federación de regiones autónomas. Por su parte, de acuerdo con el art. 14 del texto normativo, la competencia exclusiva del Estado central se manifestaría, en lo que nos resulta de interés, en la regulación de la deuda del Estado y su Hacienda general. A la vista de esto, las regiones autónomas tenían competencias para regular sus propios recursos, respetando siempre el contenido de la Ley Fundamental y sin establecer, en ningún caso, normas que implicasen una diferencia de trato entre los naturales del país y los demás españoles (art. 18).

Tras la impronta de la posterior sublevación militar en 1936, el estallido de la Guerra Civil y el desarrollo del régimen instaurado hasta el deceso de Francisco Franco en 1975, quedó suprimida toda posibilidad de autonomía regional, estableciéndose una forma de Estado unitaria en donde la regulación de la Hacienda Pública y deuda de las Administraciones era una competencia exclusiva del Estado central, a quien correspondía la plena potestad para establecer y exigir tributos.

Con la llegada del proceso de Transición Democrática la forma de Estado rompe radicalmente con la instaurada durante más de cuatro décadas, lo cual conllevó importantes reformas en lo referente a la regulación financiera de los diferentes territorios. De esta manera, la Asamblea Constituyente de 1977-1978 optó, en ejercicio de la soberanía que es propia al Estado español, con el ánimo de resolver la cuestión territorial, por un sistema descentralizado en el que coexisten el Estado Central y diferentes regiones autonómicas, tal y como se desprende del art. 137 de la Ley Fundamental[20], entre otros preceptos. Esta forma de Estado resulta criticada por algunos autores, como PEREIRA-MENAUT, que la considera como un sistema malo con el que se manifiestan

19 *Cfr.* BLANCO VALDÉS, R.L., "El largo viaje de la descentralización: tres Constituciones, dos Estatutos", en *Galicia. Estatutos de Autonomía de 1936 y 1981,* Parlamento de Galicia, Santiago de Compostela, 2011, p. 21.

20 En el artículo se señala que "*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".* Esta consagración de la autonomía local y regional es relevante, dado que, según la doctrina, con ella se constitucionalizan los entes infraestatales, esto es, su necesaria e insoslayable existencia en el ordenamiento constitucional (*Cfr.* GARCÍA MORILLO, J., *La configuración constitucional de la Autonomía Local,* editorial Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 21).

problemas competenciales y reiteraciones de incumplimientos de la norma constitucional[21], mientras que es elogiada por otros – sin perjuicio de hacer hincapié en algunos extremos susceptibles de mejora – al dar un buen tratamiento a la cuestión territorial compleja que presenta España, permitiendo una delimitación de competencias y un sistema de garantías recíprocas que permiten garantizar la unidad de la Nación y la autonomía de las regiones[22].

Sea cual fuere la opinión del lector, lo que resulta innegable a todas luces, y que ya ha sido puesto de manifiesto por el Congreso de los Poderes Locales y Regionales del Consejo de Europa, es que, gracias al sistema establecido, nuestro Estado es uno de los más descentralizados de todo el continente europeo, junto con Alemania, Suiza, Austria o Italia, si bien necesita de ciertas reformas para tutelar plenamente esa autonomía de las regiones, referentes tanto al ejercicio de las competencias por los mismos como al refuerzo en los Estatutos de Autonomía del principio de subsidiariedad, entre otras cuestiones[23].

Dentro del sistema de organización político-territorial establecido en la Ley Fundamental de 1978 debemos apuntar que existen distintas clases de Comunidades Autónomas en función de la forma de acceder a la Autonomía (que habrá de ser, en todo caso, por la aprobación de un Estatuto de Autonomía por las Cortes Generales mediante una Ley Orgánica de acuerdo con los arts. 81 y 147 CE[24]) y de las competencias que han podido asumir *ab initio.* No obstante, dado que para el presente trabajo no es una cuestión que resulte de mayor interés, al tener todas las Comunidades competencias en materia tributaria para ordenar sus recursos públicos, no procede más que citarlo con el ánimo de dar al lector una visión general del sistema político-territorial actualmente instaurado en España.

21 *Cfr.* PEREIRA MENAUT, A.C., *Derecho Constitucional español,* Tórculo edicións, Santiago de Compostela, 2006, pp. 237 y siguientes.

22 *Cfr.* BLANCO VALDÉS, R.L., *La Constitución de 1978,* segunda edición, Alianza editorial, Madrid, 2011, pp. 265-272.

23 Estas cuestiones han sido expuestas a través de la Recomendación 121 (2002), del Congreso de los poderes locales y regionales del Consejo de Europa, sobre la democracia local y regional en España.

24 Es precisamente debido a ello que se niega categóricamente toda analogía de las Comunidades Autónomas como si fuesen Estados de una Federación, dado que estos entes regionales no ostentan soberanía propia que les permita adoptar su propia Constitución, como sí lo tenían los Estados federados en el Proyecto de 1873 anteriormente examinado.

1.1.3 La Comunidad Autónoma de Galicia en el sistema territorial español

Tomando en consideración las cuestiones anteriormente expuestas procede a continuación examinar la situación jurídica de la región gallega en el sistema político territorial español.

Dejando al margen en este punto otros hitos anteriores, en la Historia jurídico-política reciente, Galicia ha manifestado su pretensión de convertirse en una región autónoma dentro de la estructura del Estado español con el proyecto de Estatuto presentado a las Cortes hallándose instaurada la Segunda República. Así pues, en ejercicio de las facultades previstas por la Ley Fundamental de 1931, la Asamblea Regional de Ayuntamientos de Galicia logró consensuar en Santiago de Compostela un proyecto de Estatuto en diciembre de 1932.

En el referido Proyecto se establecían como órganos de poder regional una Asamblea Legislativa, una Presidencia de la Región y un órgano de Gobierno (art. 5). Todos ellos tenían atribuidas una serie de competencias, entre las cuales se hallaban la regulación de la Hacienda regional, no pudiendo crearse tributos ni emitir deuda sino en virtud de ley regional (art. 19). Resulta interesante en este punto señalar que el art. 20 del referido Proyecto fijaba que el Estado debía respetar el sistema tributario gallego, sin gravar con nuevas imposiciones las bases de tributación fijadas por la región. A su vez, ésta no podía crear figuras impositivas que se aplicasen sobre los mismos conceptos que ya gravase el Estado, y las que creasen tendrían que destinarse siempre a la creación o perfeccionamiento de los servicios públicos.

Además, el sistema así instaurado establecía la existencia de una cesión en los ámbitos recaudatorio, administrativo y de regulación, de diferentes impuestos por el Estado a la Región, tal y como se describe en el art. 22 del Proyecto, y que eran referentes a la contribución territorial rústica y urbana, el Impuesto sobre derechos reales, personas jurídicas y transmisiones de bienes, entre otros.

Aún a pesar del desarrollo de este sistema y de la complejidad de las negociaciones llevadas a cabo para lograr tal fin, el Proyecto de Estatuto no entró en vigor, a diferencia de otros que sí lo hicieron en el sistema republicano como el Estatuto de Autonomía de Cataluña de 1932 o el del País Vasco de 1936. Los motivos que hicieron fracasar la entrada en vigor de este instrumento jurídico fueron, en primer lugar, las anomalías en el desarrollo del proceso que constitucionalmente se

USC UNIVERSIDADE DE COMPOSTELA

preveían. Así pues, tras lograr la mayoría por la Asamblea de Ayuntamientos era necesaria autorización del Gobierno central para celebrar un plebiscito, la cual fue dada en 1933 con reticencias por el Ejecutivo republicano[25]. Ese referéndum, no obstante, dada la convulsión política de esos momentos, no se desarrolló hasta el 28 de junio de 1936, apoyándose entonces por el electorado y presentándose el 15 de julio ante las Cortes. Ahora bien, el segundo gran problema que truncó la adopción de ese Estatuto fue el estallido de la Guerra Civil pocos días después, lo cual hizo que no se pudiese votar en la Cámara, si bien sí quedó registrado ante la misma para una deliberación que nunca se produjo.

La autonomía regional de Galicia no volvería a ser posible hasta la llegada del régimen constitucional de 1978. Dentro de este sistema, anteriormente apuntado, resultaba aplicable a nuestra Comunidad la Disposición Transitoria segunda de la Ley Fundamental, que señala que los territorios que en el pasado hubiesen plebiscitado afirmativamente proyectos de Estatuto y cuenten, al tiempo de promulgarse la Constitución, con regímenes provisionales de autonomía podrán proceder inmediatamente en la forma que se prevé en el art. 148.2 CE, cuando así lo acuerden, por mayoría absoluta, sus órganos preautonómicos colegiados, comunicándolo al Gobierno. El Proyecto de Estatuto sería elaborado de acuerdo con el art. 151 de la norma constitucional.

Así pues, Galicia accedió a su autonomía por el voto afirmativo de sus Diputaciones, por las tres cuartas partes de los municipios que representaba la mayoría del censo electoral y la iniciativa fue ratificada por referéndum por el voto afirmativo de la mayoría absoluta de los electores (plebiscito que se celebró el 21 de diciembre de 1980, con una escasa participación). Gracias al desarrollo del fracasado Proyecto republicano, Galicia pudo acceder directamente a asumir en virtud de su Estatuto[26] competencias más allá de aquellas que podía asumir en virtud del art. 148 CE y que no se encontraban atribuidas de manera exclusiva al Estado por el art. 149, sin necesidad de esperar el plazo de cinco años constitucionalmente previsto.

Sobre este Estatuto se deben comentar una serie de consideraciones en este punto, sin perjuicio de que en un momento posterior examinemos con mayor calado los aspectos reguladores en él de la Hacienda pública gallega. Así pues, en el art. 1.1 del instrumento normativo se señala lo siguiente:

25 *Cfr*. VILLARES PAZ, R., "Contexto histórico y político de los Estatutos de Autonomía de Galicia. De la utopía de 1936 a la realidad de 1981", publicado en *Galicia. Estatutos de Autonomía de 1936 y 1981,* Parlamento de Galicia, Santiago de Compostela, 2011, p. 11.

26 Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril, de Estatuto de Autonomía para Galicia. *BOE* núm. 101, de 28 de abril de 1981.

> "*Galicia, nacionalidad histórica, se constituye en Comunidad Autónoma para acceder a su autogobierno, de conformidad con la Constitución Española y con el presente Estatuto, que es su norma institucional básica".*

Respecto a este precepto se han realizado una serie de comentarios. Entre ellos resulta de interés señalar que, si bien se presenta a Galicia como una nacionalidad histórica, en línea con el reconocimiento que de ellas se realiza en el art. 2 de la Ley Fundamental, el concepto de "nacionalidad" empleado por ambos instrumentos normativos no tiene más que un significado político que no supone en nuestro ordenamiento ningún efecto jurídico a decisivos efectos de independencia o de suponer un Estado independiente integrado en el español[27], cuestión que anteriormente ya ha sido puesta también de manifiesto.

Por su parte, el apartado dos del precepto establece que la Comunidad Autónoma, a través de sus instituciones democráticas, asume la defensa de la identidad de Galicia y de sus intereses. Del mismo modo, el apartado tercero señala que los poderes de la Comunidad emanan de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del pueblo. Esos referidos poderes se encuentran descritos en el art. 9 y siguientes y no son otros que el Parlamento y el órgano ejecutivo autonómico, siguiendo fielmente el art. 147 CE, que no deja a su vez de reproducir el sistema establecido en su día tanto en la Constitución Republicana de 1931 como en el fracasado Proyecto de Estatuto de 1932. Con estas Instituciones se logra la autonomía que el Estatuto consagra, término que se emplea ante todo para aludir a descentralización política del Estado, lo cual implica más que la mera descentralización administrativa al ostentar autonomía legislativa derivada de la función de la Asamblea[28].

En otro orden de ideas debemos tomar en consideración que los poderes de la Comunidad Autónoma de Galicia, al igual que los de las demás, se ven controlados en su actividad legislativa y administrativa por distintos órganos del Estado como son los descritos en el art. 153 de la norma constitucional. Así pues, el control de su actividad se ejerce:

27 *Cfr.* MAIZ SUÁREZ, R., "Comentarios al art. 1 del Estatuto de Autonomía para Galicia", en CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L. (dir.) y AAVV., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia,* Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991, pp. 22-23.

28 *Cfr.* MAIZ SUÁREZ, R., *op. cit.,* pp. 24-25.

a) Por el Tribunal Constitucional, el relativo a la constitucionalidad de sus disposiciones normativas con rango de ley. En esa misma línea se encuentra el art. 13.3 del Estatuto gallego.

b) Por el Gobierno, previo dictamen del Consejo de Estado, el del ejercicio de funciones delegadas.

c) Por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, el de la Administración autonómica y sus normas reglamentarias. Este mismo contenido se reproduce en el art. 22.1, epígrafe c), del Estatuto.

d) Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario. Adicionalmente, se crea el Consejo de Cuentas de Galicia con la función fiscalizadora propia de estos órganos por el art. 53.2 del Estatuto de Autonomía.

Expuestas estos extremos ya podemos tener una idea básica de cómo la Comunidad gallega es una región integrada con autonomía político-administrativa en el Estado español, ostentando unas potestades legislativas que se desarrollan en el marco de un régimen competencial determinado constitucionalmente y por el Estatuto de Autonomía y que se encuentra, en todo caso, bajo control tanto de órganos autonómicos como estatales.

1.2 La autonomía regional

Tomando en consideración el panorama político e institucional complejo existente en España, planteado de una manera muy modesta y simplificada pero que consideramos suficiente para abordar el tema central de la presente tesis doctoral, procede a continuación estudiar la autonomía regional, en cuya existencia subyace el establecimiento y regulación de tributos que financian los recursos públicos de esas regiones del Estado. Al efecto, comenzaremos abordando el concepto y contenido de la autonomía regional en general para centrarnos en un momento posterior en las implicaciones que ésta tiene en relación con la soberanía fiscal y los límites que se le presentan.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

1.2.1 La autonomía regional: problemática de su concepto

Con la finalidad de estudiar el concepto de autonomía regional, si bien es cierto que podríamos acudir a diferentes opiniones y manifestaciones dadas en la doctrina, exponiendo las cuales han corrido verdaderos ríos de tinta que han hecho que algunos autores concluyan señalando que el concepto resulta ambiguo e indeterminado[29], sólo vamos a acudir a una otorgada con carácter esencial por REQUEJO PAGÉS, que señala que la autonomía es, se predique del ente que se predique, un principio adjetivo que presupone un haz de poderes y facultades o competencias ordenados a un fin y cuyo ejercicio se quiere organizar en términos de un cierto grado de libertad responsable[30].

Expuesta esta primera apreciación, que consideramos muy acertada, entendemos que resulta a continuación de un mayor interés aludir directamente al concepto que de ella se da por el Derecho positivo.

Con esta misión, se debe en primer lugar hacer alusión a los trabajos desarrollados en el seno del Consejo de Europa. De acuerdo con el art. 1 de su Tratado constitutivo[31], esta organización internacional de cooperación tiene la finalidad de llevar a cabo una unión más estrecha entre los Estados parte y promover los ideales y principios que constituyen su patrimonio común y favorecer su progreso económico y social. Para ello, a través de sus órganos se concluyen acuerdos y se adopta una acción conjunta en los ámbitos económico, social, científico, jurídico y administrativo.

Entre esos diferentes trabajos para lograr las metas expuestas en el precepto se encontraba, en 1997, la elaboración por el Congreso de Poderes Locales y Regionales de un Proyecto de Carta Europea sobre la Autonomía Regional, consistente en un texto equivalente a la Carta Europea de la Autonomía Local previamente adoptada con éxito en el seno del Consejo pero aplicado a entes regionales de carácter superior a las entidades locales[32], como bien sería el caso en España de las

29 *Cfr.* PAREJO ALFONSO, L., "La Autonomía Local", publicado en *Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica,* núm. 229, 1986, p. 11.

30 *Cfr.* REQUEJO PAGÉS, J.L., "Garantía de la autonomía local y Estatutos de Autonomía", publicado en *Anuario del Gobierno Local,* núm. 1, 2006, p. 51.

31 Estatuto del Consejo de Europa, adoptado en Londres el 5 de mayo de 1949. Instrumento de ratificación publicado en el *BOE* núm. 51, de 1 de marzo de 1978.

32 *Cfr.* BELTRÁN GARCÍA, S., "La inclusión de los principios de autonomía regional y local en el Tratado de Lisboa", en OLESTI RAYO, A. (coord.) y AAVV., *La incidencia del Tratado de Lisboa en el ejercicio de las competencias autonómicas,* Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2010, pp. 97-101.

Comunidades Autónomas. No obstante, este Proyecto fracasó por las discrepancias entre la forma de tratar la cuestión territorial por los distintos Estados del Consejo de Europa, aún a pesar de la recomendación, para los Estados miembros de la Unión Europea, que había realizado el Comité de las Regiones en su Dictamen de 13 de diciembre del 2000[33], dado que consideraba que el Proyecto respondía a los principios de democracia y eficacia, respetando el sistema institucional de los Estados

Aún a pesar de este fracaso, consideramos interesante apuntar cuál ha sido el sentido dado a la autonomía regional por los expertos integrantes del Congreso de Poderes Locales y Regionales. Al efecto, su art. 3.1 señalaba lo siguiente:

> "*Autonomía regional denota el derecho y la capacidad de las autoridades territoriales superiores dentro de un Estado, contando con órganos electos, estando administrativamente situadas entre el Gobierno central y las Autoridades locales y gozando de prerrogativas de auto-organizarse con respecto a la autoridad central, de gestionar, bajo su responsabilidad y en interés de sus pueblos, una parte sustancial de asuntos públicos, de acuerdo con el principio de subsidiariedad".*

Realizando una breve interpretación del precepto se puede apreciar cómo la autonomía regional consiste en la capacidad efectiva de los entes existentes en la organización de un país en un nivel intermedio entre las Administraciones públicas locales (que en España serían los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales) y el propio nivel del Estado de poder organizarse y gestionarse sin necesidad de intervención de la autoridad central en aras a lograr la satisfacción del interés de los ciudadanos que en su ámbito territorial se encuentren[34].

Este sería, por tanto, un primer concepto de lo que implica la "autonomía regional". Ahora bien, dado que el texto no ha sido adoptado, no resulta jurídicamente vinculante ni puede aducirse en el caso de un conflicto, teniendo en cuenta adicionalmente que del precepto pueden existir

33 *DOUE C* 144, de 16 de mayo de 2001.

34 Nótese en este punto que algunos autores ponen de manifiesto en la doctrina que existen problemas derivados de una creciente dificultad de discriminación entre federalismo y autonomía regional, aún dentro de las distinciones que son jurídicamente plenas como hemos tenido ocasión de apreciar. En relación con estas dificultades, que van creciendo paulatinamente, en el Derecho comparado puede ser interesante la lectura de la obra de LA PERGOLA, A., "Autonomía regional y ejecución de las obligaciones comunitarias", publicado en *Revista Española de Derecho Constitucional,* núm. 13, 1985, pp. 31-36.

múltiples interpretaciones que conllevarían a soluciones distintas, lo cual perturbaría de modo severo la seguridad jurídica que nuestro Constituyente elevó a principio de nuestro ordenamiento consagrándolo como tal en el art. 9.3 de la Ley Fundamental. Por estos motivos debemos profundizar en el estudio de la cuestión hasta lograr una definición que sea técnicamente aceptable, tanto en un sentido jurídico como doctrinal.

Así pues, el texto que más se asemeja al Proyecto descrito es la Carta Europea de la Autonomía Local adoptada en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985, a la que España se adhirió mediante Instrumento de ratificación de 20 de enero de 1988[35]. Atendiendo a su art. 13, los principios de autonomía local que contiene se aplican a todas las categorías de Entidades locales existentes en el territorio del Estado contratante. Sin embargo, éste puede en el momento de depositar los instrumentos de ratificación, designar las categorías de entidades locales y regionales a las que quiere limitar el campo de aplicación o que quiere excluir del campo de aplicación de la Carta, pudiendo igualmente incluir otras categorías de entidades locales o regionales en el campo de aplicación por vía de comunicación posterior escrita al Secretario general del Consejo de Europa.

Si se atiende a la Declaración realizada por nuestro Estado a la hora de manifestar su consentimiento al Tratado se puede apreciar lo siguiente:

> "*El Reino de España declara que la Carta Europea de la Autonomía Local se aplicará en todo el territorio del Estado en relación con las colectividades contempladas en la legislación española de régimen local y previstas en los artículos 140 y 141 de la Constitución".*

Tomando ello en consideración, de acuerdo con esta Declaración la CEAL sólo se aplicaría a municipios, agrupaciones de éstos, provincias y a los Cabildos o Consejos insulares, quedando excluidas de ella las Comunidades Autónomas. Ahora bien, siguiendo las aseveraciones de SERRANO PEÑA, si bien es cierto que España ha limitado a los entes locales anteriormente referidos el ámbito de aplicación de la Carta, también es cierto que el art. 13 de este Tratado establece que los principios en ella contenidos son perfectamente aplicables a cualquier ente regional, aunque no sea de carácter local, con lo que se pretende salvar, al menos parcialmente, la

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

35 *BOE* núm. 47, de 24 de febrero de 1989.

labor del fracasado proyecto de 1997, otorgando el legislador del Consejo de Europa una cierta cobertura jurídica a estos entes intermedios[36].

Por tanto, aunque jurídicamente no sea vinculante para nuestro Estado en relación con las Comunidades Autónomas, sí se puede realizar al menos un sucinto análisis de este instrumento del Consejo de Europa para contextualizar y señalar los aspectos esenciales de la autonomía regional en abstracto, teniendo en cuenta además que otros Estados sí la aplican a entes territoriales infraestatales diferentes al municipio. Resulta de interés tomar en consideración, además, que diferentes Instituciones de la Unión Europea concluyen que, en esencia, autonomía local y regional contienen las mismas o muy semejantes prerrogativas y forma de ordenación de las mismas, incluso empleando en ocasiones los términos como si se tratase de sinónimos.

Así, si se acude por ejemplo a los puntos 1.20 a 1.22 del Dictamen del Comité de las Regiones de 21 de noviembre de 2002 sobre el papel de las regiones en la construcción europea[37]; o a la Resolución del Parlamento Europeo sobre el papel de los poderes regionales y locales en la construcción europea, de 14 de enero de 2003[38], las Instituciones tenían la intención de solicitar a la Comisión que, en la redacción del posteriormente fracasado proyecto de Constitución Europea se incluyese como vinculante el contenido de la Carta Europea de Autonomía Local, haciendo mención en ello a "autonomía regional". Por tanto, si bien es cierto que doctrinal y jurídicamente puede hacerse una distinción de instrumentos, en esencia, el contenido de la CEAL es extrapolable también, en sentido genérico, a regiones como las Comunidades Autónomas, motivo por el cual merece ser objeto del referido estudio.

Al efecto, según señala LASAGABASTER, la Carta es un documento adoptado por la preocupación existente en ese momento en el ámbito continental por establecer una serie de principios e Instituciones que garantizasen la vigencia de la democracia, para lo cual era necesario dotar de esta autonomía a las regiones que integraban los diferentes Estados[39]. Adicionalmente, la Carta Europea pretende configurar un estatuto común a todos los entes regionales de Europa, fundamentada en conseguir una unión más estrecha entre los Estados basada en el respeto a los

36 *Cfr*. SERRANO PEÑA, O., *El principio de autonomía regional en el Tratado de la Unión Europea,* Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2015, pp. 28-29.
37 *DOUE C* 73, de 26 de marzo de 2003.
38 *DOUE C* 38, de 12 de febrero de 2004.
39 *Cfr*. LASAGABASTER HERRARTE , I., *La Carta Europea de la Autonomía Local,* editorial Iustel, Madrid, 2007, p. 37.

principios de democracia y descentralización del poder público que constituyen su patrimonio común[40].

Con estos fines, el texto inserta para los Estados parte del mismo una serie de obligaciones jurídicas derivadas de la adopción, conforme al art. 12 del instrumento, del compromiso de estar vinculado por al menos veinte apartados de la primera parte de la Carta, de los que diez deben ser elegidos entre los apartados que en el precepto se describen, debiendo seleccionar cuáles establecerá en su ordenamiento constitucional y legal antes de proceder a la manifestación del consentimiento[41]. Al insertar esas obligaciones para todo Estado que ratifique el Tratado, éste no puede ser considerado como mero *soft law*[42]. Del mismo modo, según diversos autores existe la obligación de tomar en consideración el texto no sólo como Tratado internacional, sino también con el valor interpretativo que el art. 10 de nuestra norma constitucional otorga a las acuerdos internacionales referentes a derechos y libertades fundamentales reconocidas en la Ley Fundamental[43].

Teniendo en cuenta lo expuesto, procede a continuación examinar el concepto de autonomía local establecido en la norma. Al efecto, el art. 3.1 de la Carta señala lo siguiente:

> "*Por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes".*

Así pues, de acuerdo con el precepto, el ente subestatal goza de autonomía cuando es capaz de ordenar y gestionar una parte importante, no necesariamente la totalidad, de sus asuntos de carácter público, ejerciéndose sus competencias bajo su propia responsabilidad. Como se puede apreciar, este concepto, dejando al margen ciertas diferencias, es en esencia similar al propuesto en el Proyecto de Carta Europea sobre la Autonomía Regional anteriormente expuesto.

Sobre ello deben señalarse, al menos, dos aspectos, referentes tanto a la interpretación del precepto en relación con la capacidad de los entes como sobre la responsabilidad de los mismos.

40 *Cfr*. BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J.M., "La Carta Europea de la Autonomía Local en la jurisprudencia del Tribunal Supremo", publicado en *Cuadernos de Derecho Local,* núm. 20, Madrid, 2009, p. 7.

41 En el caso de España, nos hemos vinculado a respetar todo el articulado para las Administraciones Locales.

42 *Cfr*. ORTEGA ÁLVAREZ, L. I., "La Carta Europea de la autonomía local y el ordenamiento local español", en *Revista de estudios de la Administración local y autonómica,* número 259, 1993, p. 493

43 *Cfr*. ORTEGA ÁLVAREZ, L. I., *op. cit.,* pp. 475-476.

En lo que respecta a la primera cuestión, ya la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo español se ha pronunciado en su Sentencia de 20 de diciembre de 2007[44], entre otras, señalando que el art. 3.1 del Tratado, como parte del Derecho positivo, obliga a adoptar la solución jurisprudencial más favorable a la autonomía de los entes municipales, de tal modo que esta autonomía suponga una capacidad efectiva de ordenar los asuntos públicos que le atañen.

Por lo que respecta a la responsabilidad del ente en el ejercicio de sus competencias, la doctrina señala que con ella se llama, entre otras cuestiones, a la suficiencia financiera, dado que no es posible afirmar que exista responsabilidad del ente si no dispone de los medios económicos suficientes para llevar a cabo sus fines. Así, la idea de autonomía ha ido vinculada siempre a esa suficiencia, lo que a su vez relaciona el establecimiento de tributos para financiar servicios públicos con el principio democrático, ya que será la población afectada la que establecerá qué tributos y para la prestación de qué servicios pueden exigirse[45].

Tras esas primeras bases, la Carta señala en sendos artículos los aspectos más trascendentales de la autonomía local, tales como que los entes tienen derecho a que se protejan jurídicamente sus límites territoriales, a la libre determinación de sus estructuras administrativas, al libre ejercicio de las responsabilidades bajo control administrativo y judicial legalmente establecido, a la asociación de entes y, especialmente, a su soberanía financiera, extremo que, por su especial interés para esta investigación, procedemos a desarrollar en un momento posterior, dada cuenta de su gran analogía con el sistema constitucionalmente determinado para las Comunidades Autónomas como parte de la autonomía regional.

No obstante todo lo expuesto, el problema de conceptualización de la autonomía regional continúa latente, puesto que jurídicamente no es completamente correcto aplicar todo lo expuesto al concreto caso de las Comunidades Autónomas españolas en virtud de la Carta Europea debido a la Declaración manifestada. A pesar de ello, sí existe un concepto que ha sido dado por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional y que se debe tomar en consideración, dada cuenta del carácter del órgano como supremo intérprete de la Ley Fundamental con arreglo al art. 1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional[46].

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

44 Identificador ECLI:ES:TS:2007:9095.
45 *Cfr.* LASAGABASTER HERRARTE, *op. cit.,* pp. 44-45.
46 *BOE* núm. 239, de 5 de octubre de 1979.

Si se atiende al fundamento jurídico tercero de la STC 4/1981, de 2 de febrero[47], y al fundamento jurídico tercero de la STC 32/1981, de 28 de julio[48], resoluciones ambas anteriores a la ratificación por España de la Carta Europea de Autonomía Local pero cuya doctrina se reitera con posterioridad a la misma, el Estado español se encuentra, tras la entrada en vigor del texto constitucional de 1978, organizado de una manera estructuralmente compleja en donde se prevé, con arreglo a una distribución vertical de poderes, la participación en el ejercicio del poder de entidades territoriales de distinto rango (Estado, CCAA y entes locales), gozando todas ellas de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses.

Debido a ello, continúa señalando el Tribunal Constitucional, es importante delimitar correctamente el concepto de autonomía, dejando claro al efecto que la autonomía hace referencia ante todo a un poder limitado, por lo que autonomía no es soberanía[49]. Además, como autonomía implica formar parte de un todo, en ningún caso puede ser opuesta esta autonomía al principio de unidad que consagra el art. 2 CE. Por todo ello, el art. 137 de la Ley Fundamental delimita el ámbito de estos poderes autónomos circunscribiéndolos a la gestión de sus respectivos intereses, lo que exige la dotación a cada ente de las competencias propias que sean necesarias para la satisfacción del respectivo interés.

Tomando en consideración todo lo expuesto por el Alto Tribunal, se puede concluir en este punto que la autonomía regional es un poder limitado de un ente inferior al Estado, pero no local, como es el caso de las Comunidades Autónomas, que se desarrolla en el marco de las competencias que le han sido atribuidas por la ley en el marco de la Constitución, sin poder contrariar el principio de unidad del Estado español.

Dada cuenta de esto, conviene a continuación detenernos en el punto común en el que confluyen tanto la obra legislativa del Consejo de Europa como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español que son que estos entes están dotados de autonomía para el ejercicio de las

47 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 47, de 24 de febrero de 1981. Identificador ECLI:ES:TC:1981:4.

48 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 193, de 13 de agosto de 1981. Identificador ECLI:ES:TC:1981:32.

49 Este extremo, ya comentado con anterioridad, ha sido puesto de manifiesto en resoluciones especialmente relevantes para excluir en todo caso las analogías entre el sistema federal y la organización territorial constitucionalmente prevista para las Comunidades Autónomas. Resulta de interés especial hacer alusión en este punto, para obtener una mayor información, a la STC 31/2010, de 28 de junio (Suplemento del Tribunal Constitucional del *BOE* núm. 172, de 16 de julio de 2010), por el que se resuelve un recurso de inconstitucionalidad que atañe a diferentes preceptos de la reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña aprobada en virtud de la L.O. 6/2006, de 19 de julio.

competencias que le son propias constitucional y legalmente, sin poder excederlas, en aras a ofrecer los servicios públicos correspondientes a sus ciudadanos. Por ello, atenderemos en los siguientes subepígrafes a la potestad fiscal de estos entes como parte de su autonomía y a los límites que se establecen a los mismos.

1.2.2 Autonomía regional y potestad fiscal

Una vez definida la autonomía regional en sentido amplio, debemos tener en cuenta en línea de principio qué es la potestad fiscal. Si se acude a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en su Sentencia 13/1992, de 6 de febrero[50] se define al poder financiero como la capacidad de decisión que tienen las Administraciones sobre el empleo de sus propios recursos, lo cual implica tanto la ordenación de los ingresos como la gestión de los gastos públicos. No obstante, este concepto se dirigía a la potestad financiera del Estado, motivo por el cual, en el asunto que nos ocupa, debemos realizar una serie de consideraciones adicionales que no resulten únicamente aplicables a las regiones integrantes de España.

Lo primero que se debe recordar es que ostentar potestad fiscal supone un elemento de la autonomía de cualquier ente[51], no siendo las regiones como las Comunidades Autónomas una excepción a esta premisa dado que si no pueden ostentar jurídicamente un derecho a recibir percepciones para la financiación de sus competencias y ordenar sus recursos, con dificultad se podrá hablar de autonomía, al existir una fortísima dependencia del ente (superior) que ostenta tales prerrogativas. Así, se debe recordar en este punto la aseveración de RAMALLO MASSANET, que señaló que a la pregunta de si es posible que un Estado estructurado de manera compleja, como es el nuestro, puede tener una financiación unitaria, es contestada por la historia en sentido claramente negativo[52].

50 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 54, de 3 de marzo de 1992. Identificador ECLI:ES:TC:1992:13

51 Con respecto a esta cuestión ya MONASTERIO ESCUDERO aseveró que el otorgamiento de autonomía tributaria a los gobiernos subcentrales supone siempre la admisión de un cierto grado de complejidad y diversificación en los sistemas fiscales nacionales, puesto que de otro modo no sería posible el ejercicio de la autonomía política (*Cfr.* MONASTERIO ESCUDERO, C., "El sistema de concierto económico y el principio de equidad regional", en MOLDES TEO, E. y PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *La financiación de las Comunidades Autónomas,* Minerva ediciones, Santiago de Compostela, 1996, pp. 50-51).

52 *Cfr.* RAMALLO MASSANET, J., "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", publicado en *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 60, 1988, p. 520.

Con carácter preliminar debemos atender a una cuestión terminológica. Existe una parte de la doctrina que entiende que el concepto "soberanía fiscal" se asemeja a la existencia de un poder tributario por cualquier ente dentro de la estructura del Estado. No obstante, también es cierto que otros consideran que por soberanía fiscal debe entenderse con carácter exclusivo el nivel supremo del poder tributario, separando, de esta manera, ese nivel que corresponde al Estado de los otros niveles de ese mismo poder que corresponden a las regiones o a otras estructuras de la descentralización estatal. Así, el primer concepto alude a un poder tributario soberano, cualificado, que se traduce en la competencia para crear, modificar o extinguir tributos a título originario y sin otros límites que los derivados de la Constitución, mientras que los entes inferiores (autonómico y local) ostentarían un "poder tributario" a ejercer en los términos constitucional y legalmente previstos[53]. En el presente punto se estudiará ese segundo poder, el de las regiones, como faceta integrada dentro de su autonomía, que no soberanía, como ya hemos tenido ocasión de apreciar al examinar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

De acuerdo con la OCDE[54], se puede definir en este ámbito la autonomía tributaria regional no como un término unívoco, sino como un conjunto de aspectos de la libertad que ostentan los gobiernos subcentrales sobre sus recursos públicos. Tales facetas implican el derecho de las regiones a introducir o abolir un impuesto propio, a establecer tipos impositivos, a definir la base imponible o a otorgar beneficios y deducciones fiscales para los sujetos pasivos.

Señaladas estas cuestiones, la organización tiene en cuenta que existen múltiples Estados (entre ellos, el caso español, como se verá de manera más exhaustiva en un momento posterior) en los que los impuestos no se asignan a un nivel específico de gobierno sino que se comparten entre el gobierno central y el subcentral, existiendo acuerdos al efecto. Pues bien, la posibilidad de negociar aspectos de esos tributos cedidos y las prerrogativas objeto de esa cesión también constituyen aspectos de la potestad financiera de la región.

En otro orden de ideas, si se sigue el esquema empleado con anterioridad para efectuar el estudio en general del concepto de autonomía regional y se aplica, por los motivos antedichos, la Carta Europea de la Autonomía Local, se puede observar que en su art. 9 se establecen una serie de

53 *Cfr.* CASALTA NABAIS, J., "A soberania fiscal no quadro da integração europeia", publicado en *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela,* vol. 15, núm. 1, 2006, p. 179.

54 *Cfr.* OCDE, *La autonomia fiscal de los Gobiernos subcentrales: una actualización* (autor principal HANSJÖRG BLÖCHLINGER, J.R.), Documentos de trabajo sobre federalismo fiscal, p. 3.

cuestiones referentes a los recursos financieros de las entidades locales, adoptadas del fracasado Proyecto de Carta Europea de Autonomía Regional.

De este modo, el precepto señala en primer lugar que las entidades tienen derecho, en el marco de la política económica nacional, a tener recursos propios que sean suficientes de los cuales puedan disponer libremente en el ejercicio de sus competencias. Por otra parte, se señala que esos recursos han de ser proporcionales a las competencias que les sean previstas por la Constitución o por la ley.

En estos dos primeros apartados del precepto se positiviza el denominado "principio de suficiencia", que debe ser entendido, según señala la doctrina, como aquel por el que la entidad subestatal puede acceder a recursos de financiación propios, suficientes y de los que pueda gestionar su uso libremente en el ejercicio de sus atribuciones. Ahora bien, ello debe discriminarse, aunque aparente repetirse la idea, de la proporcionalidad entre recursos y prerrogativas que establece el precepto, dado que en esta segunda parte el legislador del Consejo de Europa pretende sólo asegurar la proporcionalidad de los medios de cada región para evitar situaciones de desigualdad financiera, mientras que por el primer principio quiere aludir a que esas fuentes de ingresos no resulten inferiores al gasto público que deben desarrollar los entes en ejecución de sus políticas y competencias[55].

Por su parte, la jurisprudencia ha señalado reiteradamente que con esta parte de la Carta el legislador europeo no sólo se refiere a la suficiencia y a la proporcionalidad, sino también a la autonomía del ente en cuanto a la capacidad que han de ostentar, con carácter genérico, para determinar y ordenar, bajo su propia responsabilidad, los gastos necesarios para el ejercicio de las competencias locales. Al efecto puede ser consultado el fundamento jurídico tercero de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2012[56], entre otras resoluciones citadas en el fundamento aducido.

El apartado tercero del precepto establece que una parte al menos de los recursos financieros de estos entes infraestatales debe provenir de ingresos patrimoniales y de tributos de ese ámbito territorial respecto de los que tengan la potestad de fijar la cuota o el tipo de gravamen dentro de los límites que marca la ley. En el sistema español este principio se cumple para las Administraciones

55 *Cfr.* LASAGABASTER HERRARTE, *op. cit.,* p. 77.
56 Identificador ECLI:ES:TS:2012:5834.

locales en los términos que se prevén, entre otras disposiciones, en los arts. 105 y siguientes de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local[57]; y en el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales[58].

Por su parte, para el caso de las Comunidades Autónomas, en un momento posterior examinaremos de manera más profunda cómo también se cumple este sistema, aún a pesar de que la Carta Europea se aplique, por la Declaración efectuada por España, sólo a las Administraciones Locales. Aún así, el mero hecho de que se practique un sistema de financiación que cumple este principio resulta, a nuestro juicio, motivo suficiente para determinar que en este precepto del Tratado se enmarca el contenido de la autonomía regional en lo que respecta a la ordenación, determinación y gestión de sus recursos públicos.

Finalmente, en lo que nos resulta de interés para la presente investigación, se debe señalar que en el art. 9.4 CEAL se establece que los sistemas financieros sobre los que descansan los recursos de que disponen las entidades locales deben ser de una naturaleza suficientemente diversificada y evolutiva como para permitirles seguir la evolución real de los costes del ejercicio de sus competencias.

Apuntadas estas cuestiones, conviene detenernos unos momentos en la conceptualización y aspectos que ha extraído el Comité de las Regiones de la Unión Europea respecto a la autonomía financiera como parte integrante de la autonomía regional. Para ello debemos acudir a los puntos 1.12 a 1.16 del Dictamen sobre la recomendación del Congreso de poderes locales y regionales del Consejo de Europa sobre la Carta Europea de Autonomía regional, de 13 de diciembre de 2000, anteriormente citado, en donde realiza sendas interpretaciones de este Proyecto de 1997, invitando a los Estados miembros a adoptarlo cuanto antes, en aras a la tutela del principio de autonomía regional, cuyo reconocimiento ha de responder a los principios de democracia y eficacia, al igual que debe evolucionar en función de la coyuntura política de la Unión y los Estados miembros.

Al efecto, el órgano consultivo comunitario señala *prima facie* que el Proyecto establecía una serie de principios relativos a los medios financieros de la región, señalando que debe estar dotada de un poder de autoorganización. En su seno, las Administraciones regionales deben contar con

57 *BOE* núm. 80, de 3 de abril de 1985.
58 *BOE* núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

unos recursos financieros propios y poder utilizarlos con total independencia de la Administración central, de tal suerte que puedan hacer políticas diferenciadas de las estatales y no dependientes de las instrucciones del Estado, puesto que en caso contrario no se podría estar hablando en ningún caso de una existencia de autonomía financiera (ni, en esencia, regional, por lo que hemos tenido ocasión de analizar en un comienzo).

De la misma manera, el Comité apunta que la suficiencia económica aludida anteriormente en el art. 9.1 CEAL y que también se exponía en el Proyecto, debe ir acompañada también de la solidaridad, y no niega la posibilidad de que se realicen transferencias por el Estado hacia las regiones, si bien en este supuesto la región debe tener autonomía en la ejecución del gasto, sin poder estar afectada a una finalidad determinada.

Expuestas estas consideraciones, meramente declarativas del texto, concluye el órgano con respecto a esta faceta de la autonomía regional señalando que la financiación de estos entes subestatales se ha de realizar por un modelo que tenga su base en tributos propios de la región, entrando en esta categoría los recargos sobre impuestos propios de otras Administraciones. Igualmente, también está compuesto el sistema de ingresos por la posibilidad de acudir al mercado de capitales y consecuentemente a la emisión de deuda pública para obtener financiación. Para todo ello, es necesaria una gestión eficaz de estas fuentes que debe corresponder al ente regional, sin perjuicio de que exista una actuación coordinada con el resto de Administraciones (que si bien el Comité no las determina, entendemos que debe hacerse una interpretación *lato sensu* de tal suerte que comprenda tanto el nivel estatal como sus homólogos regionales y eventualmente las Administraciones locales en lo que no corrompa la autonomía que les está constitucional e internacionalmente tutelada).

A la vista de todo lo expuesto podemos concluir en este punto con las siguientes tres premisas:

1) En los Estados que existan jurídicamente reconocidas regiones con autonomía, en términos políticos y administrativos, éstas deben contar con los medios financieros suficientes para ejecutar sus políticas y prerrogativas, pues de lo contrario no se estaría hablando de una verdadera autonomía al depender de la financiación del ente estatal.

2) Debido a lo anterior, la autonomía financiera es un aspecto trascendental de la autonomía regional, y su ejercicio está intrínsecamente unido a ella, para lo cual se le han de reconocer

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

a estas entidades las competencias suficientes en cuanto a ordenación de sus ingresos y gastos públicos, preferentemente en la norma constitucional sin perjuicio de una ordenación, matización y desarrollo por normas de rango legal.

3) Por lo que respecta a la vertiente de ingresos públicos, las regiones han de ser capaces de establecer tributos propios, pudiendo determinar por tanto, con arreglo a sus órganos, todos los elementos estructurales de la obligación tributaria. Del mismo modo, han de poder participar y negociar el traspaso de competencias y rendimiento de tributos que sean originariamente estatales. Adicionalmente, han de tener reconocidas competencias de gestión de estas figuras.

Así, tal y como expresó ORZA FERNÁNDEZ, cuando una Hacienda dispone de autonomía se dice que estamos ante un sistema de financiación descentralizado frente a los sistemas centralistas, en los que los recursos se perciben de transferencias de otras Haciendas (normalmente la Central). Por tanto, autonomía se contrapone, en esta faceta, a dependencia[59].

Teniendo en cuenta que la autonomía regional en su faceta de autonomía financiera va a ser crucial para que Galicia pueda regular sus propios tributos y determinados aspectos de otros que le han sido cedidos por el Estado, no estaría completo este análisis introductorio si no se examinan los límites que esta autonomía presenta en abstracto, para que en un momento posterior podamos examinarlos de manera concreta en el caso que nos ocupa.

1.2.3 Los límites de la autonomía fiscal regional

Todo ejercicio de potestad se encuentra sujeto a una serie de límites, no siendo el poder financiero de las regiones una excepción a este axioma, reiterado hasta la saciedad por innumerables autores de diferentes campos de estudio y aceptado por todo ciudadano como un elemento esencial en el ejercicio del poder.

Para poder examinar cuáles son esos límites debemos tener en cuenta de nuevo los preceptos de la Carta Europea de Autonomía Local, presentes también en el Proyecto de 1997 para la

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

59 *Cfr.* ORZA FERNÁNDEZ, J.A., "La reforma de la financiación autonómica", en MOLDES TEO, E. y PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *op. cit.,* p. 234.

autonomía regional. Concretamente, el art. 4 del texto señala las siguientes cuestiones que procedemos a esquematizar:

1) Las competencias básicas de los entes (en este caso, las fiscales) vienen fijadas por la Constitución o por la ley, sin perjuicio de una atribución por el Estado de competencias para fines específicos, de acuerdo con el ordenamiento jurídico. Las entidades tienen, dentro del marco legal establecido, plena libertad para ejercer su potestad en toda materia no excluida de su competencia o atribuida a otra autoridad. Aquí tenemos consagrado, pues, el principio de respeto competencial, que implica el ejercicio del poder público regional sobre un ámbito de actuación determinado, con respeto a los ámbitos de los demás entes dentro de la organización del Estado[60].

2) El ejercicio de las competencias debe incumbir preferentemente a las autoridades más próximas a los ciudadanos. La atribución de una competencia a otra autoridad debe tener en cuenta la amplitud o la naturaleza de la tarea o las necesidades de eficacia o economía. Este es el denominado "principio de subsidiariedad", clásico del Derecho cristiano y que no es exclusivo de esta Carta sino de otros textos, *verbi gratia* el Tratado de la Unión Europea, debido a que es uno de los principios jurídicos más enraizados en la historia de nuestro viejo continente, lo cual muestra su relevancia en nuestros sistemas jurídicos actuales[61].

3) Las competencias encomendadas a los entes deben ser normalmente plenas y completas, no debiendo ponerse en tela de juicio ni limitadas por otra autoridad central o regional, más que dentro del ámbito de la ley. Esta última cuestión, a nuestro juicio, resulta evidente, puesto que si el ente regional ha de respetar su ámbito de competencia, los demás integrantes del Estado también han de hacerlo, existiendo en sus respectivos casos sendos procedimientos para resolver el conflicto, los cuales variarán en función del Estado en cuestión, que los adecuará por razones de necesidad en ejercicio de su soberanía legislativa.

4) En el caso de delegación de poderes por una autoridad (en este caso, estatal) las entidades deben disfrutar en lo posible de la libertad de adaptar su ejercicio a las condiciones de su territorio.

60 *Cfr.* LASAGABASTER HERRARTE, *op. cit.,* pp. 47-48.

61 *Cfr.* GARRALDA ARIZCUN, J.F., "Europa y el retorno del principio de subsidiariedad", publicado en *Verbo: Revista de formación cívica y de acción cultural, según el Derecho natural y cristiano,* núm. 387, 2000, pp. 593-594.

5) Las entidades deben ser consultadas en la medida de lo posible a lo largo de los procesos de planificación y de decisión para todas las cuestiones que les afecten directamente.

Como se puede apreciar, el precepto alude fundamentalmente a cuestiones competenciales como límite a la autonomía de los entes subestatales. No obstante, quedarnos en este extremo resultaría inadecuado debido a su escasez, por lo que procede examinar otro tipo de limitaciones más allá de los que se plantean a nivel interno.

Si se acude al Derecho Internacional, los Estados comprenden un espacio físico, su territorio, en donde se ejerce su soberanía, no pudiendo adoptarse medidas internas que trasciendan del mismo, puesto que de lo contrario se estaría transgrediendo la soberanía de otro país[62]. Realizando una analogía con esta realidad en el plano interno del Estado, la región no puede dictar normas fiscales para ser aplicadas en el territorio de otra región, puesto que ello supondría la vulneración de la autonomía financiera regional de esta última.

Por otra parte, la participación por el Estado al que pertenece la región en Organizaciones Internacionales también puede suponer que se conculquen sus capacidades normativas en el ámbito financiero. Así, en el caso de que se cedan a éstas últimas competencias para determinados aspectos la región no podrá conculcar tal cesión de soberanía, puesto que lo contrario implicaría una vulneración del texto del Tratado y del principio *pacta sunt servanda* que se refleja en el art. 26 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados[63].

Dejando ya al margen los límites jurídicos, es innegable que también existen factores políticos y económicos que limitan, en la *praxis,* el ejercicio de la potestad de gravamen por las regiones. Si se sigue en este punto a RODRIGUEZ BEREIJO., la Hacienda Pública es uno de los instrumentos tradicionales por los que se puede llevar a efecto la redistribución equitativa de bienes y rentas en la

62 *Cfr,* SÁENZ DE SANTAMARÍA, P.A., *Sistema de Derecho Internacional Público,* 4ª edición, editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 304-305.

63 *Cfr*: CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., "Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FÉRNANDEZ, N. (coord.) y AAVV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea,* editorial Wolters Kluwer, Madrid, 2014, p. 39.

población, y como tal debe ser equilibrada a los recursos de la población[64]. Esta consideración, de amplia aceptación en la doctrina, también tiene sus disidentes en el campo económico puesto al no encontrarse demasiado fundamentada la idea de que el poder público pueda decidir sobre la distribución de rentas realizada por el mercado[65].

No obstante estas apreciaciones, resulta innegable que la escasez de percepciones de renta por los sujetos pasivos ha supuesto también una notoria reducción en los ingresos públicos de todas las Haciendas, sean estas estatales, supranacionales, regionales o locales, lo cual se explica tanto por la menor capacidad económica de los contribuyentes a la hora de gravar sus rentas personales como por la incapacidad, por sus escasos recursos, de efectuar operaciones gravadas por figuras impositivas de naturaleza indirecta[66]. Ello ha conllevado, como medida de ayuda a las familias para intentar paliar los efectos adversos de las crisis económicas a reducciones de tipos impositivos, fijación de beneficios fiscales,… con el aliciente de fomentar la inversión y el ahorro[67].

Con estos datos, pues, no podemos obviar que el factor económico supone, al igual que el político por las distintas cuantías de gasto público, un elemento que, junto con los impedimentos jurídicos de pertinente aplicación, limita la potestad financiera de las regiones.

1.3 Potestad fiscal en España: soberanía tributaria estatal y autonómica

Efectuadas todas estas consideraciones previas, procede a continuación examinar de manera concreta cómo se articula la potestad financiera en el sistema territorial descentralizado español anteriormente expuesto, centrándonos en el caso concreto de la Comunidad Autónoma de Galicia.

64 *Cfr*. RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "El sistema tributario en la Constitución. Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", publicado en *Revista española de Derecho Constitucional,* núm. 36, 1992, p. 14.

65 *Cfr*. BUSTOS GISBERT, A., *Lecciones de Hacienda Pública,* 5ª edición, editorial Colex, Madrid, 2010, p. 693.

66 Para hallar más información al respecto sobre cómo ha influido la situación económica en España puede consultarse la obra de CONDE RUIZ, J.I. y MARÍN GONZÁLEZ, C., "La crisis fiscal en España", publicado en *Anuario internacional CIDOB,* núm. 1, 2013, pp. 223-230.

67 *Cfr*. MOCHÓN MORCILLO, F., *Economía, teoría y política,* sexta edición, editorial McGrawHill, Madrid, 2009, pp. 516 y siguientes.

Con esta misión, examinaremos en un primer momento la potestad fiscal originaria del Estado, centrándonos posteriormente en la financiación por vía de tributos de las Comunidades Autónomas, haciendo un especial hincapié en los recursos que son obtenidos por la región gallega. Para finalizar, realizaremos un examen de los diferentes límites a los que se enfrenta el legislador gallego a la hora de regular y gestionar sus recursos, como elemento esencial de su autonomía regional.

1.3.1 Potestad fiscal originaria del Estado

En el seno de la denominada "Constitución Económica"[68], el art. 133.1 de nuestra Carta Magna dispone, al igual que lo hace el art. 4.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria[69], una serie de cuestiones que presentan una trascendental relevancia en la determinación de los recursos de públicos en la organización territorial del Estado, pues fundamenta la soberanía tributaria estatal y también establece un elemento básico en la financiación de las Comunidades Autónomas. El precepto en cuestión señala lo siguiente:

> "*La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley".*

Sobre él deben analizarse dos cuestiones de especial relevancia para la presente investigación. Así, el Constituyente de 1978 ha señalado en primer término que la potestad originaria para el establecimiento de tributos corresponde, en términos de competencia exclusiva, al Estado. Por su parte, ha establecido en el inciso final del precepto el principio de legalidad en materia tributaria como forma de ejercicio de esa manifestación de la soberanía financiera.

Comenzando por el tratamiento conceptual del poder tributario originario, debe tenerse en cuenta en primer lugar qué es el poder tributario. Al efecto, MENÉNDEZ MORENO ha señalado que consiste en una manifestación del poder político que ostenta un Estado, el cual se centra de

68 Denominación dada por doctrina y jurisprudencia. El Tribunal Constitucional la define como el conjunto de normas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica. Confróntense, entre otras, la STC 1/1982 (Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 49, de 26 de febrero de 1982. Identificador ECLI:ES:TC:1982:1).

69 *BOE* núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

manera concreta en el ámbito de su actividad financiera, lo que le permite ordenar ésta jurídicamente[70]. No obstante esta acepción, la Ley Fundamental alude a una potestad tributaria *originaria*, la cual es la que merece ser objeto de explicación.

Siguiendo la doctrina constitucionalista, con esta expresión se pretende hacer alusión a una manifestación de uno de los aspectos de la soberanía del Estado como es la competencia exclusiva sobre la Hacienda General (la cual se aprecia también en el art. 149.1.14 CE) y la titularidad de las principales figuras impositivas (IRPF, IS, IVA,…) sin perjuicio de la posibilidad de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas, si bien la potestad financiera de estas últimas estará ordenada en la forma que establezca el Estado[71].

Si acudimos a PÉREZ ROYO, el sentido de la expresión matiza al anterior al señalar que esta potestad consiste en la distribución de la competencia de la que goza cada Estado entre sus subdivisiones políticas o administrativas[72], tal y como sería el caso español al determinar la Constitución (promulgada a nivel estatal) el régimen financiero de los entes locales y de las Comunidades Autónomas.

Por su parte, según explica FERREIRO LAPATZA, con el término "potestad originaria" se quiere significar y resaltar que el poder tributario del Estado sólo aparece condicionado y limitado por la Constitución, a diferencia de lo que acaecerá con las Comunidades Autónomas y entes locales, en donde se verá limitado tanto por la Carta Magna como por las leyes. Así, la potestad tributaria estatal se configura como un poder general para establecer todo tipo de tributos, sin que precise estar enmarcado por otra norma, cosa que no tiene lugar en el caso de los entes subcentrales[73].

Según señala el art. 133.1 CE, la potestad originaria se ha de ejercitar por el Estado en virtud de ley, no precisando la forma de las mismas, que dependerá del aspecto en cuestión sobre el que ejercerá aquella. La reserva de ley en esta materia es una cuestión que deriva de la función

70 *Cfr.* MENÉNDEZ MORENO, A. y AAVV., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general,* 8ª edición, editorial Lex Nova, Valladolid, 2007, p. 53.
71 *Cfr.* ÁLVAREZ CONDE, E. y TUR AUSINA, R., *Derecho Constitucional,* 5ª edición, editorial Tecnos, Madrid, 2015, p. 933.
72 *Cfr.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general,* 26ª edición, editorial Civitas, Navarra, 2016, p. 91.
73 *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero español,* 7ª edición, editorial Marcial Pons, Madrid, 1985, p. 107.

parlamentaria tradicional en materia tributaria y presupuestaria[74], a la que ya hemos hecho alusión con anterioridad, y que se halla insertada en múltiples fragmentos de la norma constitucional – se puede acudir por ejemplo al apartado tercero del precepto, que señala que el establecimiento de beneficios fiscales que afecte a los tributos estatales debe establecerse por ley –.

No obstante esto, debemos atender en este punto a la jurisprudencia reiterada del Tribunal Constitucional, que ha señalado que si bien nuestra Carta Magna ha establecido al Estado la reserva de ley en materia tributaria, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación de un nuevo tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. Pueden apreciarse, a tal efecto, la STC 14/1998, de 22 de enero[75]; o la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre[76], entre otras.

En esta línea, el art. 8 LGT señala cuáles son los aspectos a los que se refiere la reserva de ley establecida para el ejercicio de la potestad estatal, los cuales resultarán de interés en el presente tema debido a que a ello se debe acoger el Estado al regular sus tributos propios, los ceda o no a las Comunidades Autónomas.

De ellos interesa señalar en conjunto que, según jurisprudencia del Tribunal Supremo (por ejemplo, el Fundamento de Derecho quinto de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 20 de enero de 2014[77]) y del Tribunal Constitucional (*verbi gratia,* la STC 102/2005, de 20 de abril[78], entre otras), la reserva no se proyecta igual en todos los elementos pues el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando se trata de determinar el hecho imponible o los beneficios fiscales pero es menor cuando se trata de otros elementos como la base imponible que aunque se establezca en la ley puede devenir integrada por una pluralidad de factores

74 Con respecto a ella, SÁINZ DE BUJANDA señaló que la misión de la ley aprobada por el Parlamento en el liberalismo – del que señala que con él la idea del Estado de Derecho adquiere en el ámbito financiero su más fuerte significación - era, en una primera época, la de frenar el poder del Rey, concibiéndose la potestad de establecer tributos y aprobar el Presupuesto como una garantía del pueblo frente al Gobierno. *Cfr.* SÁINZ DE BUJANDA, F., "Estado de Derecho y Hacienda Pública", publicado en *Revista de Administración Pública,* núm. 6, 1951, pp. 194-195.

75 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 47, de 24 de febrero de 1998. Identificador ECLI:ES:TC:1998:14.

76 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 17, de 20 de enero de 2000. Identificador ECLI:ES:TC:1999:233.

77 Identificador ECLI:ES:TS:2014:103.

78 Suplemento del Tribunal Constitucional del *BOE* núm. 120, de 20 de mayo de 2005. Identificador ECLI:ES:TC:2005:102.

cuya fijación requiere el establecimiento de consideraciones técnicas y la consecuente remisión a normas reglamentarias[79].

Examinadas estas primeras cuestiones procede entrar a examinar el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas en el régimen financiero del Estado español, tomando en consideración que es a éste al que corresponde la potestad originaria para el establecimiento de tributos que deben sufragar los sujetos pasivos.

1.3.2 La financiación de las Comunidades Autónomas *ex tributum*: especial atención al caso gallego

En este punto se debe señalar *prima facie* que el proceso de descentralización fiscal en España ha sido muy atípico, al estar condicionado por numerosos factores históricos y políticos[80]. Con el establecimiento del sistema autonómico en el texto constitucional de 1978, según explica CASAIS MIRA, se ha optado por un esquema de estructuración intermedio entre los dos antagónicos existentes para financiar a varias Administraciones Públicas dentro de un Estado como son el sistema unitario (en los que el Estado abarca todo o casi todo el poder tributario, como acaecía antes de la llegada de la Constitución) y el federal[81].

Pues bien, la ordenación de los recursos haciendísticos de las Comunidades Autónomas se va a encontrar regulada en un doble plano. Por una parte, desde el ámbito estatal (derivado de la potestad originaria anteriormente analizada y del principio de autonomía, contrapuesto al de soberanía, también examinado) y, por otra parte, desde el autonómico.

79 Con respecto a ello se puede aludir a una reciente Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 16 de abril de 2021 (Identificador ECLI:ES:TS:2021:1482). La causa en cuestión ha sido referente a una regulación reglamentaria del canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intercomunitarias, que se ha considerado contrario a la CE por esa extensión en la determinación de la base imponible de ese tributo con respecto a la ley que debía ejecutar y desarrollar. De acuerdo con el fundamento jurídico segundo, la determinación reglamentaria contrariaba el texto legal y, por ese principio de legalidad, ha producido una antinomia contraria al art. 133.1 CE, con lo que el ejecutivo he ejercido mal su potestad al transgredir el instrumento de ejecución de la potestad originaria en materia tributaria.

80 *Cfr*. CORONA RAMÓN, J., "Una visión desapasionada de la financiación de las Autonomías", en MOLDES TEO, E., PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *op. cit.,* p. 32.

81 *Cfr*. CASAIS MIRA, M., "Los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso gallego", en MOLDES TEO, E., PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *op. cit.,* p. 93.

Desde la perspectiva estatal la regulación se realiza tanto por la Constitución como por textos con rango legal, siendo de particular interés las leyes orgánicas, tal y como es el caso de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas[82] y los respectivos Estatutos de Autonomía. Por su parte, desde el ámbito autonómico serán de interés las normas con rango legal que regulen sus tributos, ya sean propios o los aspectos objeto de cesión por el Estado.

Comenzando por la regulación constitucional, debemos prestar atención a los arts. 156 y 157 de la Ley Fundamental. De acuerdo con el art. 156, las Comunidades Autónomas gozan 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. Del mismo modo, en el precepto se establece que las Comunidades podrán actuar como delegadas o colaboradoras del Estado para la recaudación, gestión y liquidación de recursos tributarios de aquél. Consideramos que este artículo ha de interpretarse en relación con el art. 133.2 CE, que señala que las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. Además, en esta misma línea, el art. 42 del Estatuto de Autonomía para Galicia señala que la Comunidad Autónoma contará para el desempeño de sus competencias con Hacienda y Patrimonio propios.

La asignación de la autonomía financiera, como se puede apreciar en estos preceptos, no difiere de las cuestiones ya anteriormente analizadas. Así, teniendo en cuenta que la autonomía financiera es la capacidad atribuida a un ente para la obtención de recursos propios y la capacidad de decisión sobre el empleo de estos recursos con la finalidad de ejecutar las funciones que le hayan sido asignadas[83], el precepto parece consagrar y respetar de manera bastante fiel este principio, lo cual se traduce, por ende, en una verdadera autonomía política de las regiones. Ahora bien, debe velarse por los poderes públicos que esos recursos sean siempre suficientes para el ejercicio de sus funciones, puesto que si no se podría estar contrariando este precepto constitucional[84].

82 *BOE* núm. 236, de 1 de octubre de 1980.

83 *Cfr.* DE VICENTE GARCÍA, J., *La autonomía local en el ámbito tributario y financiero,* Centro de Estudios Municipales y de Cooperación interprovincial, Granada, 2002, pp. 29-30.

84 Para realizar tal aseveración nos hemos fundado en el concepto dado por el Tribunal Constitucional de "autonomía financiera" en base al precepto. Si se atiende al fundamento jurídico segundo de la STC 179/1987, de 12 de noviembre, la autonomía financiera supone la propia determinación y ordenación de ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones. Por tanto, aparte de las facultades reguladoras que corresponden a las Comunidades, éstas han de disponer también de instrumentos tributarios que permitan una fuente de ingresos proporcional a las competencias asumidas, puesto que si dependieran para ello de las fuentes estatales no estaríamos ante autonomía sino una mera descentralización administrativa, al depender económicamente del Estado.

El Tribunal Constitucional, por otra parte, ha podido señalar que en virtud de los antedichos preceptos las Comunidades Autónomas disponen de autonomía financiera para poder elegir sus objetivos políticos, administrativos, sociales y económicos, lo que les permite ejercer sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión las competencias propias[85].

Por lo que respecta a los principios constitucionales de esa autonomía financiera – que no son precisamente los únicos, encontrándose los restantes regulados en la LOFCA – , si se sigue la doctrina del Tribunal Constitucional (pudiendo tenerse en cuenta, al efecto, la Sentencia 68/1996, de 4 de abril[86], y la jurisprudencia que cita), al establecer la Ley Fundamental un sistema político territorial complejo en el que Estado y entes subcentrales tienen competencias diferentes que se enmarcan en su respectiva autonomía, no siendo la actividad financiera una excepción a ello, es necesario compatibilizar el ejercicio de las competencias haciendísticas de los entes de manera coordinada de modo que no se produzca el vaciamiento del ámbito competencial material y financiero correspondiente a las esferas respectivas de soberanía (Estado) y de autonomía de las Comunidades Autónomas.

En cuanto al principio de solidaridad, no deja, a nuestro juicio, de repetirse la misma base de la organización territorial del Estado que reconoce y garantiza nuestro texto constitucional en el art. 2. Debe señalarse que algunos autores han aseverado en atención a él que, más allá de establecer un elemento de armonía entre las regiones que integran el Estado, debe ser considerado como una fuente de interpretación del concepto de autonomía financiera, dado que aunque haya sido delimitado doctrinal y jurisprudencialmente de manera reiterada, no deja de ser un concepto jurídico indeterminado[87].

Por lo que respecta al art. 157 de la norma constitucional se debe señalar, con intención analítica, que se encuentra integrado por tres preceptos que merecen un análisis diferenciado. El primer apartado del precepto presenta el siguiente tenor literal:

85 *Vid.* Fundamento de Derecho noveno de la STC 239/2002, de 11 de diciembre. Suplemento del Tribunal Constitucional del *BOE* núm. 9, de 10 de enero de 2003. Identificador ECLI:ES:TC:2002:239.

86 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 123, de 21 de mayo de 1996. Identificador ECLI:ES:TC:1996:68.

87 *Cfr.* RIBES RIBES A., *Poder normativo autonómico y tributos cedidos,* editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, p. 55.

"*Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:*

> *a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.*
> *b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.*
> *c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.*
> *d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de Derecho privado.*
> *e) El producto de las operaciones de crédito".*

Estos mismos recursos se encuentran reflejados en el art. 4.1 LOFCA, que establece además como fuentes de ingreso la participación en el Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, el producto de multas y sanciones en el ámbito de su competencia y sus propios precios públicos, si bien no entraremos al examen de cada una de ellas al no tener especial relevancia en la presente investigación.

Sobre las fuentes determinadas *ex Constitutionem* se debe señalar que algunos autores critican que, debido a las imperfecciones de los mecanismos de adopción de decisiones públicas no diseñados en su momento por la incertidumbre que existía en el momento constituyente para integrar en la norma constitucional los intereses de las Comunidades Autónomas el sistema de financiación de éstas en España tiene inestabilidad congénita[88].

En la presente investigación nos resultan de especial interés los tributos cedidos, dado que será los que examinaremos detenidamente conforme al ordenamiento jurídico comunitario en Capítulos posteriores. No obstante, entraremos también a realizar un examen de los tributos propios en contraposición a aquellos, prestando especial atención en ambos casos a los determinados en la Comunidad Autónoma de Galicia.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

88 *Cfr.* PUY FRAGA, P., "Financiación autonómica y reforma del Senado", en MOLDES TEO, E. y PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *op. cit.,* p. 86

Lo que sí procede en este momento es señalar cuáles son las fuentes de financiación de la región gallega, para lo cual debemos acudir al art. 44 de su Estatuto de Autonomía. De acuerdo con este precepto, la Hacienda gallega se constituye con:

1) Los rendimientos de los impuestos que establezca la Comunidad Autónoma (tributos propios anteriormente referidos).
2) Los rendimientos de los impuestos cedidos por el Estado.
3) Un porcentaje de participación en la recaudación total del Estado por impuestos directos e indirectos, incluidos los monopolios fiscales.
4) El rendimiento de sus propias tasas por aprovechamientos especiales y por la prestación de servicios directos de la Comunidad Autónoma, sean de propia creación o como consecuencia de traspasos de servicios estatales.
5) Las contribuciones especiales que establezca la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.
6) Los recargos sobre impuestos estatales.
7) Los ingresos procedentes del Fondo de Compensación interterritorial.
8) Otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
9) La emisión de deuda y el recurso al crédito.
10) Los rendimientos del patrimonio de la Comunidad Autónoma.
11) Ingresos de derecho privado, legados y donaciones; subvenciones.
12) Multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

Realizando una visión en conjunto del precepto procede señalar en primer lugar que el legislador ha cumplido satisfactoriamente con las previsiones establecidas tanto por el art. 157.1 de la norma constitucional como por el art. 4 LOFCA, no estableciendo fuentes de ingreso divergentes a las señaladas en los citados preceptos ni otras que resultasen de controvertida interpretación y/o aplicación en relación con la Carta Magna.

Ahora bien, aún a pesar de esas apreciaciones superficiales, la doctrina ha puesto de manifiesto ciertas críticas al precepto. La primera de ellas es referente al término "Hacienda" empleado por el Estatuto, que se utiliza en un sentido muy restringido, poco usual y riguroso para aludir a los ingresos de la Comunidad, modificando la correcta dicción de la LOFCA y de la Constitución, que señalan, en lugar de este término la expresión "*los recursos de las Comunidades*

USC UNIVERSIDADE DE COMPOSTELA

Autónomas". Del mismo modo, se critica el hecho de no respetar el legislador estatutario el orden de recursos establecido por la Ley Fundamental y por la LOFCA, no obedeciendo tal desorden a ninguna razón teórica o práctica[89].

De las fuentes señaladas en el precepto sólo interesan a esta tesis, como ya se ha indicado, los tributos propios y cedidos que a continuación estudiaremos de una manera más prolija. No obstante, antes de proceder a ese examen, debemos concluir con el análisis del art. 157 de la norma constitucional, puesto que sienta aspectos que serán de posterior relevancia, si bien es cierto que su segundo apartado será estudiado en un momento posterior, al que nos remitimos.

El art. 157.3 de la norma constitucional establece, por su parte, que mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado primero, las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las Comunidades Autónomas y el Estado.

Esta previsión ha sido cumplida esencialmente a través de la LOFCA, sin perjuicio de otros preceptos que podrían ser hallados en otros textos normativos, tal y como es el caso de los Estatutos de Autonomía. Así, si acudimos al art. 45 del Estatuto gallego podemos apreciar una forma de colaboración económica entre el Estado y la Comunidad Autónoma, referente a su participación en los tributos que el Estado pueda establecer para recuperar los costes sociales producidos por actividades contaminantes en la forma que establezca la ley creadora de la figura impositiva en cuestión. Idéntica conclusión se puede extraer, en materia de colaboración para la gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos, de la previsión que realiza el art. 49.2 del mismo cuerpo legal.

Expuestas estas consideraciones, procede examinar de una manera más exhaustiva tanto los tributos propios como los tributos cedidos.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

89 *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, J.J., "Comentarios al art. 44 del Estatuto de Autonomía para Galicia", en CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L. (dir.) y AAVV., *op. cit.,* p. 800.

1.3.2.1 Tributos propios

Como ya hemos visto, el art. 157.1 de la norma constitucional establece como una de las formas de financiación de las Comunidades Autónomas los tributos propios[90]. Con esa previsión, según señala la doctrina, se está reconociendo a estas regiones un "derecho a inventar tributos" (*Steuererfindungsrecht*) para poder obtener recursos adicionales que revertir en el lícito ejercicio de sus competencias[91], no resultando la Comunidad gallega una excepción a esta regla (recuérdese el art. 44 del Estatuto), puesto que la norma que conculcase este "derecho" se hallaría viciada por una clara inconstitucionalidad.

No obstante, antes de seguir analizando estas fuentes de financiación regional debemos conocer en qué consisten. Si se atiende al Derecho positivo se debe observar que no existe un concepto en puridad sobre ellos. Por su parte, si acudimos a la doctrina, diversos autores han desarrollado conceptos que permiten tener una visión global acertada de su configuración jurídica y funcionamiento práctico. No obstante, de todas ellas se puede aludir por su sencillez y precisión a la dada por GARCÍA AÑOVEROS, que los define como "un tributo que es creado, regulado y gestionado por la propia Comunidad Autónoma"[92].

Debe destacarse en este punto que el sistema de tributos propios de las Haciendas de las Comunidades Autónomas se encuentra constitucionalmente delimitado al aludir el texto de la Ley Fundamental a categorías impositivas bien definidas. Por ese motivo no tiene más trascendencia el hecho de que diversos Estatutos de Autonomía hayan empleado diferentes denominaciones al referirse a este tipo de recursos, ni debe otorgarse efecto alguno al empleo en la legislación regional de denominaciones atípicas puesto que todas las figuras deben reconcudirse, para determinar su régimen jurídico, a alguna de las categorías contempladas en la Constitución y en la LOFCA[93].

En el ordenamiento positivo lo que sí se pueden apreciar son una serie de cuestiones que merecen ser tratadas en este momento. Así, en el art. 6 LOFCA, tras señalarse que las Comunidades

90 Aunque en este punto se le dará un mayor tratamiento a los impuestos, no se debe olvidar que los tributos también abarcan a las tasas y contribuciones especiales (art. 2.2 LGT).

91 *Cfr*. SÁNCHEZ SERRANO, L., "El poder tributario de las Comunidades Autónomas", publicado en *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 43, 1984, p. 99.

92 *Cfr*. GARCÍA AÑOVEROS, J., "Informe sobre la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas", publicado en *Hacienda Pública española,* núm. 101, 1986, p. 101.

93 *Cfr*. ZORZONA PÉREZ, J.J., "Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas", publicado en *Documentación administrativa,* núm. 232, 1992, pp. 479-480.

Autónomas pueden establecer[94] y exigir[95] sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, como faceta de su autonomía financiera, se establecen una serie de limitaciones a este poder tributario.

De esta manera, el apartado segundo del precepto señala que estos tributos no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. No obstante, sí permite el caso contrario: que el Estado cree tributos que graven hechos objeto de imposición por tributos propios autonómicos, si bien en este caso, si suponen a las regiones una disminución de ingresos, habrán de instrumentarse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Otra limitación al establecimiento de tributos propios, descrita en el art. 6.3 del texto normativo, es referente a que estos no pueden recaer sobre hechos imponibles gravados por los entes locales, si bien lo que sí pueden hacer es establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de régimen local reserve a estas corporaciones. En todo caso deben establecerse las medidas de compensación o coordinación a favor de estos entes locales.

Si se atiende al art. 7 LOFCA, las Comunidades Autónomas también están habilitadas para establecer tasas por la utilización de su dominio público y la prestación de sus servicios y actividades siempre que no merezcan la consideración de precio público. Por su parte, el art. 8 del mismo cuerpo legal fija la capacidad autonómica para crear contribuciones especiales, señalando como límite de su cuantía el coste de la obra o servicio.

Del mismo modo, por el art. 9 LOFCA se establecen una serie de principios que merecen especial atención a la hora de determinar los impuestos propios, los cuales procedemos a continuación a esquematizar:

a) No sujeción a elementos patrimoniales, rendimientos ni gastos realizados fuera del territorio autonómico.

94 Ese establecimiento implica la regulación íntegra de la figura impositiva por la Comunidad Autónoma, reconociéndosele para ello expresa competencia por el art. 17 LOFCA, cuyo epígrafe b) señala que son competentes para el establecimiento y modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, así como de sus elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Por su parte, el epígrafe g) del precepto alude a la potestad reglamentaria en materia de estos tributos.

95 La exigencia implica tanto la potestad recaudatoria, con sus respectivos actos de gestión, como la potestad sancionadora, sin perjuicio en ambos casos de la colaboración que pueda establecerse con la Administración Tributaria del Estado (art. 19.1 LOFCA). Ello se extiende también al conocimiento de las revisiones en vía administrativa por sus propios órganos económico-administrativos (art. 20.1 LOFCA). Para el caso gallego, esta cuestión también se reconoce así en el art. 54.1 de su Estatuto de Autonomía.

b) Imposibilidad de gravar negocios, actos o hechos celebrados fuera del territorio autonómico ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en el territorio.

c) Imposibilidad de que el tributo suponga un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y capitales, ni a la fijación de residencia, ubicación de empresas ni comportar cargas a otras regiones.

Expuestas estas consideraciones, procede a continuación analizar el sistema de tributos propios establecido por la Comunidad Autónoma de Galicia. De todos ellos, no obstante, interesa con carácter especial atender a los impuestos propios, dejando a un margen, por su inconmensurable cantidad y variedad, las tasas por sus servicios públicos[96] y las contribuciones especiales propias.

Con carácter preliminar se debe tener en cuenta que muchos de los tributos que a continuación se examinarán tienen una marcada naturaleza extrafiscal, en aras a la tutela del medio ambiente de nuestra región, algo que no es exclusivo de la autonomía gallega[97]. Según algunos autores, si bien la situación ambiental de nuestra Comunidad no es tan severa como la de otros lugares del planeta, dista mucho de ser positiva al sufrir en los últimos tiempos un severo deterioro paisajístico por la acción humana y otros problemas que han generado que se acentúe la contaminación del aire, las aguas y la tierra, con sus consecuentes perjuicios para la flora y la fauna, motivo por el cual estas figuras pretenden corregir este detrimento de nuestro medio natural[98].

En orden del más remoto al más próximo en términos temporales, se debe aludir en primer lugar al Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica creado en virtud de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre[99], con la finalidad de regular la utilización de los recursos naturales de Galicia, específicamente la emisión de sustancias contaminantes.

96 Aún así, es posible aludir a algunas de las más relevantes como las fijadas para los servicios administrativos previstos en la Ley 6/2003, de 9 de diciembre, de tasas, precios y exacciones reguladoras de la Comunidad Autónoma de Galicia (*DOG* núm. 240, de 11 de diciembre de 2003, *BOE* núm. 12, de 14 de enero de 2004); o las tasas por utilización privativa, ocupación o aprovechamiento especial del domino público gallego.

97 De esta manera, también las otras Comunidades Autónomas han adoptado figuras impositivas similares. Por su parte, el Estado no se ha mantenido ajeno a la lucha contra el cambio climático y la conservación del medio natural en el ámbito tributario, debiendo destacarse la creación de nuevas figuras impositivas en virtud de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (*BOE* núm. 85, de 9 de abril de 2022), de los cuales interesa especialmente el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos al hallarse cedido a las Comunidades de régimen común, entre ellas Galicia, como apreciaremos de modo más exhaustivo en un momento posterior.

98 *Cfr*. GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., "La imposición ambiental gallega", en *Revista Galega de Economía,* volumen 11, número 2, 2002, pp. 1-2.

99 *DOG* núm. 249, de 30 de diciembre de 1995; *BOE* núm. 113, de 9 de mayo de 1996.

En un momento posterior, nuestra Comunidad Autónoma ha desarrollado un impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada, regulado en la Ley 15/2008, de 19 de diciembre[100]. El objeto de este tributo, con arreglo al art. 1 del instrumento normativo, es el de compensar los efectos negativos a los que se encuentra sometido el entorno natural de Galicia por la realización de actividades que afectan a su patrimonio fluvial natural, al igual que para reparar el daño medioambiental causado por dichas actividades.

Poco tiempo después se aprobó el establecimiento del denominado "canon eólico" por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental[101], y cuya finalidad es, con arreglo al art. 8 del cuerpo legal, la de contribuir a regular y preservar el medio ambiente, con carácter de ingreso compensatorio y como prestación patrimonial de Derecho público de naturaleza extrafiscal y real.

De igual modo, por la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[102] se crea el Impuesto Compensatorio Ambiental Minero. De acuerdo con el art. 9 de este instrumento normativo, es un instrumento fiscal de carácter medioambiental compatible con las obligaciones de recuperación ambiental de los terrenos afectados por las labores mineras.

Finalmente, la Comunidad Autónoma de Galicia ha adoptado, en este caso sin esa finalidad de defensa del medio natural, un canon de inmuebles en estado de abandono, establecido en virtud de la Ley 1/2019, de 22 de abril, de rehabilitación y de regeneración y renovación urbanas de Galicia[103]. De conformidad con su art. 100, este tributo tiene la finalidad de impulsar las actuaciones de rehabilitación en las áreas de regeneración urbana de interés autonómico y evitar el estado de abandono de las edificaciones existentes en esas áreas, reduciendo con ello el número de inmuebles en ese estado.

Expuestas estas consideraciones, procede a continuación examinar de manera más prolija los tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas.

100 *DOG* núm. 251, de 29 de diciembre de 2008; *BOE* núm. 64, de 16 de marzo de 2009.
101 *DOG* núm. 252, de 29 de diciembre de 2009; *BOE* núm. 30, de 4 de febrero de 2010.
102 *DOG* núm. 249, de 30 de diciembre de 2014; *BOE* núm. 60, de 11 de marzo de 2015.
103 *DOG* núm. 83, de 2 de mayo de 2019; *BOE* núm. 126, de 27 de mayo de 2019.

1.3.2.2 Cesión de tributos por el Estado

A diferencia de lo que acaecía con los tributos propios, los tributos cedidos sí se hallan conceptualizados en el Derecho positivo. Si se acude el art. 10.1 LOFCA merecen esta calificación aquellas figuras impositivas establecidas y reguladas por el Estado cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma receptora de esa cesión.

En este punto consideramos de interés realizar una breve reflexión respecto a la naturaleza de estos tributos. Como explica RIBES RIBES, la doctrina no se muestra unánime en relación con esta materia. De este modo, unos aseveran que la atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre tributos cedidos venía ya prevista desde la propia CE, por lo que nos encontraríamos ante una competencia directamente asumible por las Comunidades a través de sus Estatutos de Autonomía. Otros, por el contrario, han defendido la configuración estricta de los tributos cedidos como una modalidad de participaciones en ingresos del Estado en la que, desde el prisma constitucional, estaría comprendida exclusivamente la competencia sobre la recaudación[104].

Por su parte, existe una postura intermedia que vino a subrayar la necesidad de que las Comunidades Autónomas ostentaran alguna competencia adicional, al margen del rendimiento de los tributos cedidos, calificando dicha cesión de impropia en caso contrario[105].

En lo referente al modo de practicarse la cesión del tributo del Estado a la Comunidad Autónoma se debe atender a dos cuestiones: la forma de la norma jurídica por la que se realiza y el alcance de la referida cesión.

Por lo que respecta a la forma de la norma, el art. 10.2 LOFCA señala que se entiende efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud de precepto expreso del Estatuto de Autonomía correspondiente (lo que implica que la misma necesita, inexcusablemente, de una aprobación del traspaso por Ley Orgánica en los términos del art. 81 de la norma constitucional). No obstante esto, el alcance y condiciones de la misma se pueden establecer en una ley específica (que al no señalarse nada ni en la Carta Magna ni en la propia LOFCA, entendemos que puede ser ordinaria).

USC

104 *Cfr.* RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pp. 48-49.

105 Esta postura es la defendida, entre otros, por FERREIRO LAPATZA, J.J., "La Hacienda regional", publicado en *Civitas Revista española de Derecho Financiero,* núm. 14, 1977, p. 350.

Por lo que respecta al alcance de la cesión, el art. 10.3 LOFCA señala que puede ser total o parcial. Será total cuando se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos imponibles contemplados en el tributo de que se trate. Por su parte, será parcial si se cede la de alguno o algunos de los hechos imponibles o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos la cesión podrá comprender competencias normativas en los términos que determine la ley que regule la cesión de tributos.

Siguiendo en este punto la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 11 de su Sentencia 16/2003, de 30 de enero[106], entre otras, se ha señalado que la cesión del tributo por el Estado no implica en modo alguno ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes ni tampoco el carácter irrevocable de la cesión. Debido a ello, el tributo sigue mereciendo la calificación de *cedido.* En caso contrario, hablaríamos más bien de un tributo propio, lo cual implicaría una transgresión tanto de la norma constitucional como de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

En otro orden de ideas, debemos tener en cuenta, siguiendo de nuevo en este punto a RIBES RIBES, que la atribución de competencias normativas a las Comunidades sobre los tributos cedidos ha experimentado una progresiva y notable ampliación, susceptible de traducirse no sólo en un incremento de la presión fiscal, sino también en la posible variación de elementos significativos de los mismos por parte de los entes autonómicos, dada la imprecisión de los límites que en ocasiones parece existir en cuanto al ejercicio del poder normativo autonómico, pese a los esfuerzos realizados tanto por parte de la doctrina como del Tribunal Constitucional[107].

Expuestas estas consideraciones, debemos tener en cuenta que la propia LOFCA establece una serie de límites a la cesión que se practique, que podemos clasificar en función de su naturaleza cualitativa y cuantitativa.

Los límites que referiremos como cualitativos son los expresados en el art. 10.4 del instrumento normativo, con arreglo al cual se establecen como requisitos específicos básicos, sin perjuicio de los que determine la ley de cesión, los siguientes:

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

106 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 55, de 5 de marzo de 2003. Identificador ECLI:ES:TC:2003:16.

107 *Cfr.* RIBES RIBES, A., *op. cit.,* p. 280.

a) Cuando los tributos sean de naturaleza personal, su atribución a una Comunidad se realizará en función del domicilio fiscal del sujeto pasivo, salvo que se trate de adquisiciones *mortis causa*, cuando se atenderá al del *de cuius.*

b) Cuando los tributos graven el consumo, su atribución a las Comunidades se llevará a cabo bien en función del consumo, bien en función del lugar en el que el vendedor realice la operación a través de establecimientos, locales o agencias, o bien en función de los consumos calculados sobre una base estadística.

c) Cuando los tributos graven operaciones inmobiliarias, su atribución a las Comunidades se realizará en función del lugar donde radique el bien raíz.

Por su parte, los límites en la cuantía de la cesión se hallan determinados en el art. 11 de la L.O. 8/1980, que establece que sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la ley, los siguientes tributos:

a) IRPF, con carácter parcial con el límite máximo del 50%.

b) Impuesto sobre el Patrimonio.

c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

e) IVA, con carácter parcial con el límite máximo del 50%.

f) Impuestos especiales de fabricación con carácter parcial con el límite máximo del 58% de cada uno de ellos, exceptuándose el impuesto sobre la electricidad y el impuesto sobre hidrocarburos.

g) El impuesto sobre la electricidad.

h) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

i) Los tributos sobre el juego.

j) El impuesto sobre Hidrocarburos, con carácter parcial con el límite máximo del 58% para el tipo estatal general y en su totalidad para el tipo estatal especial y para el tipo autonómico.

k) El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos

En todo ellos, excepto el de hidrocarburos, las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos siempre que no minoren los ingresos estatales ni desvirtúen la naturaleza o estructura de los mismos. En el caso de los restantes Impuestos especiales y en el IVA sólo pueden establecer

USC DE COMPOSTELA

recargos cuando tengan competencias normativas en materia de tipos de gravamen (art. 12 LOFCA).

En lo referente a los tributos que han sido cedidos a la Comunidad Autónoma de Galicia, debemos atender en primer lugar a lo establecido en la Disposición Adicional primera del Estatuto de Autonomía. Con arreglo a ella, se cede a nuestra región el rendimiento de los siguientes tributos:

a) IRPF, con carácter parcial, en el porcentaje del 50%.
b) Impuesto sobre el Patrimonio.
c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
d) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
e) Los tributos sobre el juego.
f) El IVA, con carácter parcial, en el porcentaje del 50%.
g) El Impuesto especial sobre la cerveza, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
h) El impuesto especial sobre el vino y las bebidas fermentadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
i) El impuesto especial sobre productos intermedios, con carácter parcial en el porcentaje del 58%.
j) El impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
k) El impuesto especial sobre hidorcarburos, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
l) El impuesto especial sobre las labores del tabaco, con carácter parcial, en el porcentaje del 58%.
m) El impuesto especial sobre la electricidad.
n) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte.
ñ) El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.
o) El impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

Realizando un examen superficial del precepto se puede verificar que se cumplen los límites cualitativos establecidos por el art. 11 LOFCA. Del mismo modo, si se examinan las disposiciones

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

pertinentes de otros Estatutos de Autonomía se puede apreciar que los recursos cedidos por el Estado son los mismos – o al menos muy semejantes – en todas las regiones[108].

Teniendo en cuenta el art. 10 LOFCA anteriormente expuesto, debemos tomar en consideración el alcance de la cesión, para lo cual tendremos que acudir al art. 2 de la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión[109]. El precepto remite a los criterios contenidos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias[110] señalando adicionalmente la competencia de la región gallega para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Ahora bien, en este punto no procede detenernos en un mayor grado al examen del alcance y condiciones de la cesión de cada tributo, sino que esta cuestión se tratará en sus Capítulos correspondientes, dejando en este momento esta cuestión meramente anotada.

Por otra parte, se atribuye a la Comunidad la facultad de dictar normas legislativas en los casos y condiciones determinados en la Ley 22/2009. Conforme al art. 45 de este texto legal, la titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos cuyo rendimiento se cede a Galicia, así como de la potestad sancionadora y la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias citadas corresponde al Estado[111].

Ahora bien, de acuerdo con los arts. 46 y siguientes del instrumento legal[112] las Comunidades Autónomas *podrán* (énfasis propio) asumir competencias normativas de los tributos cedidos en una serie de extremos que procedemos a detallar en la siguiente tabla:

108 Se exceptúan de ello, por el régimen de concierto económico que rige para estas regiones al respetarse por la Disposición Adicional primera de la Constitución los derechos forales, las Comunidades Autónomas de País Vasco y Navarra (Disposiciones Adicionales primera y segunda de la LOFCA, respectivamente). Por su parte, Ceuta y Melilla mantienen sus condiciones financieras especiales en virtud de sus Estatutos. En cuanto a Canarias, la Disposición Adicional primera de su Estatuto de Autonomía (modificado en virtud de la L.O. 1/2018, de 5 de noviembre; *BOE* núm. 268, de 6 de noviembre de 2018) no contiene la cesión de IVA, al estar vigente en el territorio el IGIC, y se establece la cesión, en forma de cláusula residual, de otros tributos que acuerden las Cortes Generales.

109 *BOE* núm. 173, de 17 de julio de 2010.

110 *BOE* núm. 305, de 19 de diciembre de 2009.

111 Como bien explica RIBES RIBES, en aras a evitar una ruptura de la igualdad básica de los ciudadanos en el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se impone la necesidad de que quede reservada al Estado la regulación de los elementos esenciales de los tributos cedidos de manera que ni la determinación del hecho imponible ni la del sujeto pasivo podrán ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, además de otros elementos esenciales como son los aspectos temporales y espaciales, los supuestos de no sujeción y el establecimiento de exenciones. *Cfr.* RIBES RIBES, *op. cit.,* pp. 103-107.

112 Cuestión también establecida así por el art. 19.2 LOFCA.

Tributo cedido	Competencias normativas asumibles conforme a la Ley reguladora del sistema de financiación	Competencias normativas efectivamente aplicadas por Galicia
IRPF	- Importe del mínimo personal y familiar para el cálculo del gravamen autonómico. - Escala autonómica aplicable a la base liquidable general. - Ciertas deducciones a cuota íntegra autonómica. - Aumentos o disminuciones en los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual.	- Escala autonómica aplicable a la base liquidable general. - Cuantías correspondientes al mínimo personal y familiar. - Determinación de deducciones a cuota íntegra autonómica.
IP	- Determinación del mínimo exento. - Determinación del tipo de gravamen. - Establecimiento de deducciones y bonificaciones a cuota.	Todas
ISD	- Reducciones de la base imponible. - Tarifa del impuesto. - Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente. - Deducciones y bonificaciones de la cuota. - Cuestiones de gestión y liquidación, si bien la obligación formal de presentar autoliquidación se reserva al Estado.	Todas. Conviene resaltar que las cuestiones de gestión reguladas son principalmente el establecimiento de obligaciones formales para Notarios y Registradores.
ITPAJD	- Tipos de gravamen en ciertas TPO y el de documentos notariales en AJD. - Deducciones y bonificaciones a cuota en los actos y documentos sobre los que puedan establecer los tipos de gravamen. - Aspectos de gestión y liquidación.	Todas.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Tributos sobre el juego	- Exenciones. - Base imponible. - Tipos de gravamen y cuotas fijas. - Bonificaciones. - Devengo. - Aplicación de los tributos.	Todas excepto el establecimiento de bonificaciones.
Impuesto especial sobre determinados medios de transporte	- Incremento de ciertos tipos de gravamen en un máximo de un 15%.	Ninguna[113].
Impuesto sobre hidrocarburos	- Determinación de tipos de gravamen en ciertos productos, con los límites del art. 52 de la ley.	Todas.
IVA	Ninguna.	Ninguna.
Restantes IIEE	Ninguna.	Ninguna.
Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos	- Incremento de los tipos de gravamen previstos en la normativa estatal para los distintos residuos, sin poder regular la clasificación de residuos e instalaciones - Aspectos de gestión y liquidación	Ninguna.

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos de los arts. 46 y siguientes de la Ley 22/2009 y de la normativa sobre tributos cedidos adoptada por Galicia.

De acuerdo con el art. 53 de la Ley 22/2009, si la Comunidad no hace uso de sus competencias normativas se aplica en su defecto la normativa del Estado.

Expuestas estas consideraciones, procede volver al examen de la Disposición Adicional primera del Estatuto de Autonomía de Galicia para analizar dos cuestiones de relevancia. La primera de ellas, presente también en el apartado primero del precepto, está en que la eventual

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO

113 Al no existir normas de la Comunidad autónoma sobre este tributo, ni tampoco competencias normativas ni, consecuentemente, legislación autonómica sobre IVA y los restantes Impuestos Especiales, no existe una base normativa que examinar, por lo que estos tributos no serán objeto del desarrollo de la investigación posterior.

supresión o modificación por el Estado de alguno de los tributos cedidos a la autonomía implicará la extinción o modificación de la cesión[114].

Por otra parte, el apartado segundo de la Disposición señala que su contenido se podrá modificar mediante acuerdo del Gobierno con la Comunidad Autónoma, que será tramitado por el ejecutivo central como proyecto de ley. A estos efectos, la modificación de la disposición no se considerará modificación del Estatuto, con lo que resultaría evitable el complejo procedimiento establecido por los arts. 56 y 57 de este cuerpo legal[115]. En este punto, como señala FERREIRO LAPATZA, el Estatuto parece reconocer, como hacen en general los restantes Estatutos de régimen común, algo que resulta evidente en la materia, que no deja de ser que la cesión es un acto del Estado que puede ser modificado unilateralmente por éste en virtud de un acto posterior[116].

Tomando en consideración todas estas apreciaciones y alcance del poder tributario de la Comunidad Autónoma de Galicia procede a continuación examinar los límites jurídicos que se encuentra la región en el ejercicio de su competencia financiera.

1.3.3 Los límites internos a la potestad fiscal gallega

Una cuestión de relevancia en el presente momento es tomar en consideración que lo que se pretende analizar aquí son los límites *internos* existentes a la potestad fiscal de la Comunidad gallega y no los *externos* derivados de la manifestación del consentimiento por España en Tratados Internacionales con relevancia en la materia o su pertenencia a Organizaciones Internacionales, extremo que será el eje de la presente tesis en relación con la pertenencia a la Unión Europea. No obstante, estas cuestiones serán objeto de un pormenorizado análisis posterior que merece ser

114 En este punto nos parece conveniente recordar la cesión efectuada sobre el rendimiento del IVMDH (también conocido como "céntimo sanitario"). El tributo en cuestión, según explica PALENCIA GONZÁLEZ, se terminó integrando en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por el conocimiento de demandas interpuestas ante el TJUE contra impuestos de este tipo en otros Estados miembros al considerarse en contravención con el ordenamiento jurídico comunitario. (*Cfr.* PALENCIA GONZÁLEZ, "El céntimo sanitario: potencial recaudatorio frente a recaudación real", publicado en *Anuales de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Matemáticas para la Economía y la Empresa,* núm. 26, 2008, p. 12).

115 Así ha sido realizado en tres ocasiones desde la entrada en vigor del Estatuto. La primera de ellas se produjo durante el gobierno de José María Aznar por la Ley 32/1997, de 4 de agosto (*BOE* núm. 186, de 5 de agosto de 1997). La segunda, también de tiempos de Aznar, en virtud de la Ley 18/2002, de 1 de julio (*BOE* núm. 157, de 2 de julio de 2002). Finalmente, la tercera reforma se produjo en el gobierno de José Luis Rodríguez Zapatero en virtud de la anteriormente citada Ley 17/2010, de 16 de julio.

116 *Cfr.* FERREIRO LAPATZA, J.J., "Comentarios…*", cit.,* p. 817.

tratado no en un epígrafe, sino en un Capítulo completo. Por tanto, en este momento nos dedicaremos exclusivamente a hacer alusión, al menos someramente, a algunas cuestiones que consideramos de radical interés.

Así, se debe señalar en línea de principio que anteriormente en la doctrina se mantenía con insistencia que una característica del poder financiero, en abstracto, es la inexistencia de límites para el mismo al ser considerado como una de las manifestaciones de la soberanía de un Estado[117]. Ello no obstante no resulta predicable del poder regional autonómico al no poder equipararse a la soberanía estatal, a diferencia del sistema federal, como ya hemos analizado. Debido a ello, tal y como sintentiza FERREIRO LAPATZA, el poder tributario gallego respecto a sus impuestos no es ilimitado, sino que está limitado por las normas constitucionales y sus principios, por la legislación del Estado y por el Estatuto de Autonomía[118]. Pues bien, teniendo en cuenta este *factum* debemos hacer hincapié en cada uno de los límites que se prevén en el Derecho positivo. Comenzaremos, pues, con los principios constitucional y legalmente establecidos a la financiación autonómica. En un momento posterior haremos una sucinta reflexión sobre la problemática del reparto de competencias y el respeto a las mismas. Expuestas estas cuestiones, trataremos el límite referente al respeto al mercado interior español para, finalmente, ahondar en ciertas previsiones realizadas por el legislador en el Estatuto de Autonomía de nuestra Comunidad.

1.3.3.1 Principios constitucionales y legales

Como señala DE VICENTE GARCÍA, el deber de pagar tributos se conecta con la realización de la justicia, plasmada constitucionalmente y concretada a lo largo de los fines de Estado, recogidos en los preceptos de la Ley Fundamental[119].

En el texto constitucional existen múltiples principios jurídicos que suponen verdaderos límites a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas. Así, se pueden considerar como algunos de ellos todos los señalados en el art. 9.3 de la Ley Fundamental (legalidad, jerarquía normativa, publicidad de las normas, irretroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables, seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos – en este caso, especialmente de la Administración Tributaria, tanto estatal como gallega –).

117 Sobre este tema y el examen de los límites resulta interesante la obra de YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El poder financiero,* Editorial Revista de Derecho Privado, Santiago de Compostela, 1977, pp. 66-74.
118 *Cfr*. FERREIRO LAPATZA, J.J., "Comentarios…*", cit.,*pp. 803-805.
119 *Cfr*. DE VICENTE GARCÍA, J., *op. cit.,* p. 103.

Del mismo modo, debemos recordar el contenido del art. 31.1 de la norma constitucional, en donde se establecen los principios constitucionales de justicia tributaria. A tenor del precepto:

> "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".*

Además, no puede resultar transgredido tampoco el principio de legalidad establecido por el apartado tercero del precepto.

De lo expuesto se puede extraer una serie de conclusiones sobre las limitaciones derivadas de principios constitucionales. En primer lugar, que Galicia no puede establecer normas tributarias que vulneren los principios del art. 9.3 de la Carta Magna. En segundo lugar, la región debe establecer sus tributos propios y las normas en ejecución de la competencia atribuida sobre tributos cedidos de tal manera que la generalidad de sujetos pasivos[120] contribuya para sostener los gastos públicos. Tal obligación fiscal ha de establecerse siempre de acuerdo con la capacidad del sujeto[121], no pudiendo tener el tributo un alcance confiscatorio, y siempre con el desarrollo de un sistema tributario que sea justo[122], igual y progresivo.

120 Esta "generalidad" se estableció en primer lugar para proscribir toda clase de privilegios e inmunidades en el pago de los tributos, pero según manifiesta la doctrina, el término se aplica más actualmente al cumplimiento de las obligaciones para con el Erario tanto por personas físicas como jurídicas, nacionales y extranjeros (*Cfr.* MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* 30ª edición, editorial Tecnos, Madrid, 2019, p. 105). Ahora bien, en este último caso, en relación con el poder financiero autonómico debemos prestar atención al criterio de residencia en el caso del IRPF, dado que si no reúne los requisitos de residencia fiscal en España, debe tributar si Galicia es fuente de sus rendimientos, por el IRNR, un tributo estatal que no ha sido objeto de cesión.

121 El Tribunal Constitucional ha venido señalando que es constitucionalmente admisible que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos que, sin contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Ley Fundamental garantiza. *Cfr.* Fundamento Jurídico 13 de la STC 37/1987, de 26 de marzo. Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 89, de 14 de abril de 1987. Identificador ECLI:ES:TC:1987:37.

122 Nótese que la justicia se puede apreciar en el establecimiento por la LOFCA de la interdicción de gravar con tributos autonómicos los hechos imponibles sujetos por tributos estatales o locales. Si se sigue la doctrina del Tribunal Constitucional, este régimen va dirigido a garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un verdadero sistema tributario en los términos que exige el art. 31.1 CE (*Cfr.* STC 19/2012, de 15 de febrero. Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 61, de 12 de marzo de 2012. Identificador ECLI:ES:TC:2012:19).

Finalmente, si se entra a valorar el Título VIII de la norma constitucional no se puede dejar de apuntar los anteriormente descritos principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre españoles previstos en el art. 156.1.

Analizando a continuación las normas de rango legal, será la LOFCA el texto que contenga, primordialmente, los principios que han de aplicar las Comunidades Autónomas en su sistema de financiación, por lo que implican límites jurídicos a la autonomía regional gallega. De acuerdo con el art. 2 de este instrumento normativo, la actividad financiera de las Comunidades se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado con arreglo a los siguientes principios:

a) El sistema de ingresos autonómico debe establecerse de forma que no pueda implicar privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español.

b) La garantía del equilibrio económico corresponde al Estado a través de la política económica general.

c) La garantía de un nivel base equivalente de financiación de los servicios públicos fundamentales, independientemente de la Comunidad Autónoma de residencia.

d) La corresponsabilidad de las Comunidades Autónomas y el Estado en consonancia con sus competencias en materia de ingresos y gastos públicos. Este punto resulta doctrinalmente criticado, al considerar que el sistema establecido por la LOFCA ha insertado este mecanismo de responsabilidad de una forma tímida en comparación con un verdadero sistema de federalismo fiscal. Así, para avanzar en una verdadera corresponsabilidad, se deberían establecer reformas referentes al incremento de las fuentes de financiación autonómicas, un incremento en la capacidad de decisión de los entes subcentrales, la evitación de presencia de ciertos elementos que limiten los procesos de competencia fiscal y una mayor garantía de solidaridad interregional[123].

e) La solidaridad entre las diversas regiones autonómicas.

f) La suficiencia de recursos para el ejercicio de las competencias propias de las Comunidades Autónomas.

g) La lealtad institucional.

h) El equilibrio territorial interior de cada Comunidad Autónoma y la realización interna del principio de solidaridad, algo por lo que ha de velar cada región.

123 *Cfr.* CORONA RAMÓN, J.F., "Autonomía fiscal y corresponsabilidad en el desarrollo de las autonomías", en CARMÉS VIÉITEZ L., LAGO PEÑAS, S. (dirs.) y AAVV., *La Hacienda Autonómica ante el Nuevo Siglo,* Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2001, pp. 148-149.

Algunos de los antedichos principios entraron en juego en la resolución, por el Tribunal Constitucional, de una impugnación presentada por el Gobierno central contra un Decreto del Ejecutivo autonómico gallego que establecía determinadas subvenciones para incentivar el traslado de industrias a Galicia. El asunto fue resuelto por la Sentencia 64/1990, de 5 de abril[124], de la cual conviene resaltar una serie de extremos referentes al principio de solidaridad y al de lealtad institucional, al ser los que consideramos en este punto de mayor relevancia de análisis en la materia.

En primer lugar, con respecto al principio de solidaridad, el Tribunal Constitucional ha señalado que el establecimiento del mismo implica que las regiones autónomas no puedan establecer medidas que impliquen privilegios económicos o sociales, lo cual requiere que, en el ejercicio de sus prerrogativas, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perturben el interés general y tengan en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí, la cual no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de sus propios intereses. Así, en sus propios términos, ya reproducidos en su Sentencia de 2 de febrero de 1981:

> *"La autonomía no se garantiza por la Constitución – como es obvio – para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre intereses generales distintos de los de la propia entidad. El principio de solidaridad es su corolario".*

Con relación al concreto ejercicio de potestades normativas por las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos, señala RUIZ ALMENDRAL, el principio de solidaridad implicará la obligación de no perjudicar los intereses de otras Comunidades (por ejemplo estableciendo una tributación excesivamente baja al objeto de competir fiscalmente con éstas), al igual que exige a las regiones el respeto formal del marco jurídico previsto en las normas estatales y a la configuración estatal de los propios impuestos cedidos[125].

Por lo que respecta al principio de lealtad institucional, de acuerdo con el Fundamento jurídico séptimo de la resolución, todos los poderes públicos deben observar en el sistema

124 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 109, de 7 de mayo de 1990. Identificador ECLI:ES:TC:1990:64.

125 *Cfr.* RUIZ ALMENDRAL, V., *Las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos,* Departamento de Derecho Público del Estado de la Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2003, p. 307.

autonómico un comportamiento leal en uso de sus atribuciones, cumpliendo un deber de auxilio recíproco, y siempre en el marco del más amplio deber de fidelidad a la Constitución.

Se debe señalar, finalmente, que si bien la Sentencia realiza reiteradas alusiones en lo que respecta al respeto del libre mercado interior y la libertad de circulación, las mismas serán tratadas en un momento posterior.

1.3.3.2 Respeto competencial

Como ya hemos tenido ocasión de apreciar en reiteradas ocasiones, la complejidad del sistema político territorial español genera que entre el Estado y los entes regionales deba existir una distribución de competencias atribuidas por la norma constitucional a cada uno de ellos.

Así, Galicia, como las restantes Comunidades Autónomas deben respetar, en todo caso, las competencias exclusivas atribuidas al Estado por el art. 149 de la Ley Fundamental (salvo cesión o delegación), desarrollando las que le corresponde conforme al art. 148 de la norma constitucional y su Estatuto de Autonomía.

Esta cuestión va a implicar que nuestra región no pueda dictar actos normativos en materia tributaria que impliquen invadir las competencias estatales en las siguientes materias:

a) Régimen aduanero y arancelario y regulación del comercio exterior (art. 149.1.10 CE). Toda disposición dictada por Galicia en ejercicio de su soberanía financiera que suponga, incluso bajo la apariencia de otra figura impositiva, una regulación de carácter arancelario o medidas de efecto equivalente sería del todo inconstitucional.

b) Hacienda general y deuda del Estado (art. 149.1.14 CE). De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional[126], la Hacienda general supone el ordenamiento financiero común cuya materia sería la regulación básica que resultaría aplicable en todo el territorio español. Por su parte, según explica GÓMEZ CABRERA, en el concepto de Hacienda

126 Pueden verse, al efecto, la STC 153/1989, de 5 de octubre (Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 267, de 7 de noviembre de 1989. Identificador ECLI:ES:TC:1989:153); o la STC 76/1992 (Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 144, de 16 de junio de 1992. Identificador ECLI:ES:TC:1992:76).

General entraría también el establecimiento de límites para garantizar la armonía del sistema constitucionalmente previsto. Así, cuando coexisten diversos poderes tributarios es necesario que uno de ellos pueda establecer límites a los demás para asegurar que los distintos tributos que se establezcan conformen un verdadero sistema, y ello lo hace el Estado a través de su competencia en Hacienda general[127]. De este modo, Galicia no puede regular cuestiones que mermen, directa o indirectamente, estas decisiones cuya capacidad de adopción corresponde al Estado, si bien es cierto que debe recordarse en este punto la STC 150/1990, de 4 de octubre[128], que en su fundamento jurídico tercero ha señalado que la competencia general del Estado no puede tampoco ejercerse de tal manera que conculque la capacidad de ordenación de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios tributos siempre que actúen de acuerdo con las normas constitucionales y el régimen legal específico establecido al efecto.

c) Otras competencias estatales que se vean conculcadas en ejercicio de la autonomía financiera que corresponde a Galicia (piénsese por ejemplo en medidas que restringen derechos fundamentales, cuya regulación corresponde al Estado en virtud del apartado 1 del art. 149.1 de la norma constitucional, entre otras).

A la vista de lo expuesto, Galicia no podrá adoptar medidas fiscales que invadan las competencias vistas. Ahora bien, este régimen de atribución competencial y su respeto en términos jurídicos no debe verse, a nuestro juicio, únicamente como una fuente de límites a la autonomía financiera de la región gallega, sino también como una garantía a la misma. Sustentamos esta aseveración en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional recaída en resoluciones tales como la Sentencia 75/1989, de 21 de abril[129]; o la STC 68/1998, de 18 de abril[130], que señalan que si en un Estado compuesto la acción estatal, en general, debe desplegarse teniendo en cuenta las peculiaridades de un sistema de autonomías territoriales, esta exigencia es asimismo evidente cuando se trata del ejercicio de la actividad financiera del Estado, la cual habrá de desarrollarse dentro del orden competencial articulado en la Constitución.

127 *Cfr.* GÓMEZ CABRERA, C., "Delimitación constitucional del poder financiero", en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (dir.), GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. y CASAS AGUDO, D. (coords.) y AAVV., *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero,* editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, p. 193.

128 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 266, de 6 de noviembre de 1990. Identificador ECLI:ES:TC:1990:150.

129 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 121, de 22 de mayo de 1989. Identificador ECLI:ES:TC:1989:75.

130 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 108, de 6 de mayo de 1998. Identificador ECLI:ES:TC:1998:68.

Ello supone la necesidad de compatibilizar el ejercicio coordinado de las competencias financieras y las competencias materiales de los entes públicos que integran la organización territorial del Estado de modo que no se produzca el vaciamiento del ámbito competencial material y financiero correspondientes a las esferas respectivas de soberanía y de autonomía de los entes territoriales.

1.3.3.3 Mercado interior estatal

Bien cierto es que este subepígrafe podría haber sido objeto de examen en un momento anterior al desarrollar el respeto a los principios constitucional y legalmente establecidos para el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. No obstante, debido a su importancia en el presente trabajo de investigación, consideramos que es más prudente dedicarle al menos unas pocas líneas para tratarlo con mayor dedicación.

No cabe duda de que el mercado interior supone uno de los grandes pilares del funcionamiento en la economía de un país y del desarrollo de sus regiones, puesto que su establecimiento permite la libre circulación de mercaderías entre todas las regiones del territorio, suprimiéndose los que en la Historia de España se denominaban "puertos secos"[131].

La relevancia económica de la inexistencia de derechos arancelarios por el paso de mercancías o exacciones análogas que impedían la libre circulación de personas o capitales se ha puesto de manifiesto a lo largo del tiempo, adoptándose también en el plano internacional tanto en el seno de Organizaciones Internacionales (como la Unión Europea) como en Tratados Internacionales bilaterales o multilaterales. No obstante esto, en el presente momento sólo dedicaremos unas sucintas explicaciones al mercado interior estatal, dejando para un momento posterior el estudio del libre mercado interior comunitario.

En la norma constitucional, la protección del libre mercado nacional se halla prevista en diferentes preceptos. De todos ellos, no obstante, el de mayor interés para la presente investigación es el art. 157.2, a cuyo tenor:

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

131 Para una mayor profundización en el tema puede consultarse la obra de TORQUEMADA SÁNCHEZ, M.J., *Los puertos secos de Castilla,* Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2015.

> "*Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios".*

El precepto no deja de establecer aquí otro límite para la autonomía financiera de las regiones, no resultando Galicia una excepción a ello. Por su parte, ya hemos tenido ocasión de apuntar con anterioridad que el art. 2.1, epígrafe a), de la LOFCA establece que la actividad financiera autonómica se ejercerá con arreglo a que el sistema de ingresos deberá establecerse de forma que no pueda implicar en ningún caso privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español.

Si se acude a la jurisprudencia, el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico tercero de su Sentencia 96/1984, de 19 de octubre[132], ha señalado que la efectiva unidad del orden económico nacional requiere la existencia de un mercado único. A su vez, ese mercado único descansa sobre dos supuestos irreductibles, que son la libre circulación de bienes y personas por todo el territorio español que ninguna autoridad puede obstaculizar (art. 139.2 CE[133]), y la igualdad de las condiciones básicas de ejercicio de la actividad económica (art. 139.1), sin los cuales no es posible alcanzar en el mercado nacional el grado de integración que su carácter unitario impone.

Por otra parte, la STC 150/1990, anteriormente citada, ha señalado en su Fundamento jurídico quinto que si bien el art. 157.2 CE prohíbe a las autonomías adoptar medidas tributarias sobre bienes que se hallen ubicados fuera de su territorio, no proscribe hacerlo sobre la renta de las personas con domicilio fiscal en su territorio aunque esta renta no provenga en parte de bienes localizados fuera de la Comunidad Autónoma[134].

A la vista de lo expuesto, suponen límites al ejercicio del poder financiero por la Comunidad gallega la creación de normas que impliquen, directa o indirectamente, un obstáculo al correcto

132 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 261, de 31 de octubre de 1984. Identifficador ECLI:ES:TC:1984:96.

133 El art. 139 de la norma constitucional señala lo siguiente: "*1. Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado. 2. 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 nacional".*

134 Ello tendrá una gran relevancia en lo que se refiere, en el caso gallego, a la regulación de deducciones a cuota practicadas en el IRPF, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, entre otros, en donde se exige para su práctica diferentes requisitos espaciales que en su momento examinaremos de manera más detenida.

funcionamiento del mercado interior, conculcando por ello las libertades de circulación de mercaderías, bienes, servicios y personas por el territorio español, lo cual no dejaría de limitar, además, derechos fundamentales de los ciudadanos, competencia exclusiva del Estado en virtud del art. 149.1.1 de la norma constitucional[135].

1.3.3.4 El Estatuto de Autonomía de Galicia

Para concluir con el estudio de los límites jurídicos internos a la autonomía tributaria gallega se debe tener en cuenta, inexcusablemente, la norma fundamental de su ordenamiento regional, junto con el texto constitucional, que es su Estatuto de Autonomía.

Los límites que se estudiarán en relación con el Estatuto son tanto de carácter dogmático como orgánico.

Comenzando por los de naturaleza dogmática, se debe tener en cuenta en primer lugar el art. 4.1 del Estatuto, que señala que los derechos, libertades y deberes fundamentales de los gallegos son los establecidos en la Constitución. Así, el respeto a los mismos será siempre uno de los límites que han de tener en cuenta los órganos del poder gallego. No obstante esto, algunos autores critican el establecimiento de este precepto en el Estatuto, señalando que no es un verdadero precepto jurídico al estar establecida la verdadera obligación de respeto en el propio texto constitucional, lo que genera que el artículo estatutario sea causa de una conducta antieconómica en lo que en términos jurídicos se refiere[136].

Por su parte, el apartado tercero del precepto señala como principio rector de la política social y económica el derecho de los gallegos a vivir y trabajar en su tierra. Como tal debemos tener en cuenta que requiere *interpositio legislatoris,* no pudiendo los contribuyentes aplicarlo en sus relaciones para con la Administración tributaria – estatal o gallega – como si fuese un precepto de eficacia directa. Además, consideramos que, por los motivos anteriormente expuestos, también supone un precepto baladí por su ubicación en el Estatuto al estar ese principio ya reconocido en la

135 En línea con esto es interesante aludir al art. 4.2 del Estatuto de Autonomía de Galicia, que señala que corresponde a los poderes públicos autonómicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, removiendo los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, y facilitar la participación de todos los gallegos en la vida económica.

136 *Cfr*. VILAS NOGUEIRA, J., "Comentarios al art. 4.1 del Estatuto de Autonomía de Galicia", en CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L. (dir.) y AAVV., *op. cit*., pp. 55-56.

Ley Fundamental y los poderes autonómicos, como tales, obligados a respetarlo en el desarrollo de su función política y económica.

Por lo que respecta a los preceptos de naturaleza orgánica, debemos advertir en primer lugar la reserva de ley en una serie de materias determinadas por el art. 51 del Estatuto. Estas son:

a) El establecimiento, la modificación y supresión de los tributos propios y de las exenciones o bonificaciones que les afecten.
b) El establecimiento y la modificación y supresión de los recargos sobre los impuestos del Estado.
c) La emisión de deuda pública y demás operaciones de crédito concertadas por la Comunidad Autónoma gallega.

Como es evidente en todo Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE), ha de existir una correcta división de poderes, también en el ejercicio de las competencias que corresponden a los órganos del poder gallego en lo que respecta a su autonomía financiera.

Si se realiza una lectura conjunta de los epígrafes a) y b) del art. 10.1 del Estatuto de Autonomía, corresponde el ejercicio de la potestad legislativa de la Comunidad Autónoma al Parlamento de Galicia. Por tanto, sobre estas materias ha de ser este órgano el que ha de dictar sus actos normativos.

Por su parte, sí corresponde al ejecutivo autonómico el desarrollo reglamentario de las leyes (art. 52), al igual que las funciones de elaboración y aplicación del Presupuesto, correspondiendo a la Cámara su examen, enmienda, aprobación y control.

Se suscita ahora la pregunta de la regulación de los tributos cedidos por el Estado. Si se atiende al art. 52, b), del Estatuto, corresponde a la Junta la elaboración de las normas reglamentarias precisas para gestionar los impuestos estatales cedidos de acuerdo con los términos de dicha cesión. Ahora bien, en virtud del principio de legalidad tributaria, ha de ser el Parlamento el que adopte las decisiones que corresponden a la Comunidad en virtud de la Constitución y de la LOFCA (a la que remite la Disposición Adicional segunda del Estatuto en lo que se refiere al ejercicio de las competencias financieras).

USC DE COMPOSTELA

Teniendo esto en cuenta, la única forma de que el ejecutivo autonómico elabore un texto con rango de ley que regule los aspectos normativos cedidos a la región será mediante la técnica de delegación legislativa, la cual no resulta vetada por el Estatuto en esta materia. Este fue, precisamente, el sistema utilizado para la adopción del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado[137], derivado de la autorización que se le otorgaba por la Cámara al Ejecutivo en virtud de la Disposición Final tercera de la Ley 8/2010, de 29 de octubre, de medidas tributarias en el ITPAJD[138].

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

137 *DOG* núm. 201, de 20 de octubre de 2011. *BOE* núm. 279, de 19 de noviembre de 2011.
138 *BOE* núm. 292, de 3 de diciembre de 2010.

CAPÍTULO II

Incidencia del Derecho de la Unión Europea en el sistema fiscal regional: puntos de conflicto

Examinada en el anterior Capítulo la relevancia de la autonomía regional en el ámbito fiscal y cómo se articula la misma en el sistema español y gallego, procede a continuación, tal y como ya hemos apuntado con anterioridad, examinar los diferentes principios y puntos de conflicto que pueden generarse entre las normas del ordenamiento jurídico de la Unión Europea y las normas tributarias dictadas por las regiones.

Al efecto, atenderemos en primer lugar al *status* jurídico de España en el seno de la Organización Internacional, observando en qué extremos afecta ello a las potestades conferidas por nuestra norma constitucional a los entes regionales.

Expuestas estas consideraciones, se atenderá a las diferentes fuentes de contradicción entre Derecho de la Unión y normas regionales, que son sintetizadas por NIETO MONTERO al señalar que desde el punto de vista de la regulación de los tributos de las Comunidades Autónomas puede hablarse de tres eventuales conflictos como son la posible creación de fronteras fiscales interiores, la vulneración de las libertades comunitarias de circulación y establecimiento y la colisión con la prohibición de ayudas de Estado que alteren la libre competencia[139].

A la vista de lo señalado, se analizará en primer lugar el principio de no discriminación reconocido con carácter general en el Derecho originario proyectándolo en el ámbito fiscal. Posteriormente, se procederá con el estudio de las diferentes libertades de circulación proclamadas en aras a la tutela del correcto funcionamiento del mercado interior comunitario.

Tratados estos extremos, se indagará en una última gran fuente de controversia entre las normas regionales y las europeas, referente a la protección de la libre competencia en el seno del

139 *Cfr*. NIETO MONTERO, J.J., "Las haciendas de las Comunidades Autónomas ante las exigencias del Derecho de la Unión Europea", en GORDILLO PÉREZ, L.I. (coord.) y AAVV., *El poder normativo foral en la encrucijada. Encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica,* editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pp. 158-159.

libre mercado instaurado. Finalmente, se examinará el papel que tiene el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en esta materia.

2.1 Introducción: España y Galicia en la Unión Europea

El proyecto de que España perteneciese a las Comunidades Europeas es algo que ya nace antes de la adopción del texto constitucional de 1978, si bien entonces, al propugnar estas Organizaciones Internacionales la democracia de los Estados europeos, teniendo en cuenta la existencia todavía de la dictadura franquista, es algo que no se había podido lograr[140].

Estas pretensiones de pertenencia son tenidas igualmente en cuenta por la Asamblea Constituyente, recogiéndose en la Ley Fundamental un precepto, el art. 93, destinado precisamente a la incorporación de nuestro Estado a estas Organizaciones internacionales, para lo cual sería necesaria la aprobación de una ley orgánica al ser entes supranacionales a los que se transfiere el ejercicio de competencias propias de nuestra soberanía[141].

En virtud de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto[142], las Cortes Generales autorizaron, en cumplimiento del antedicho precepto constitucional, la adhesión de España a las Comunidades por la ratificación tanto del Tratado de París como de los Tratados de Roma, lo cual generaría que nos hallásemos integrados en las mismas, *de iure,* a partir del 1 de enero de 1986.

Si se tiene en cuenta el Preámbulo de esta Ley, el proceso de negociación para la integración de nuestra nación en las Comunidades supone "*un hito histórico para el pueblo español".* Y es que no es posible más que tener por verdaderamente certeras estas palabras, dado que con la integración en las Comunidades, que posteriormente dieron paso a la Unión Europea en virtud del Tratado de Maastricht de 1992[143] y sus sucesivas revisiones por las Conferencias previstas en los textos

140 Sobre este tema resulta muy interesante la lectura de la obra de BASSOLS, R., "España y el proceso de negociación comunitaria: de la época de Franco a los años de Gobierno de Adolfo Suárez", en *Revista de Estudios Europeos,* núm 44, Valladolid, 2006, pp. 85-96.

141 *Cfr.* ÁLVAREZ CONDE, E. y TUR AUSINA, R., *op. cit.,* p. 137.

142 *BOE* núm. 189, de 8 de agosto de 1985.

143 Autorización a la ratificación en virtud de la Ley Orgánica 10/1992, de 28 de diciembre. *BOE* núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

normativos internacionales[144], la vida de todos los españoles ha experimentado un cambio radical al tener acceso a otro tipo de ayudas, al serle otorgados una serie de derechos proclamados y reconocidos a nivel comunitario y al incidir el Derecho de la Unión en nuestro ordenamiento interno, al ser España, como Estado miembro, sujeto de una serie de obligaciones jurídicas.

Así pues, en el concreto ámbito del Derecho fiscal, la Unión Europea ha ejercido, según explica PÉREZ ROYO, una importante influencia en la configuración y en el contenido de los sistemas impositivos nacionales como objetivo subordinado a la consecución de un mercado interior en el que no se restrinjan las libertades de circulación establecidas, tal y como es una de las diferentes obligaciones de los Estados miembros[145].

La existencia de estos deberes jurídicos es, precisamente, el punto del que partiremos en este Capítulo para el estudio de los puntos conflictivos entre el ordenamiento jurídico comunitario y las normas fiscales nacionales y, especialmente, regionales. Para ello, comenzaremos estudiando las obligaciones internacionalmente asumidas por España al ratificar los anteriormente referidos Tratados y cómo ello incide, necesariamente, en el ordenamiento jurídico de los entes regionales, aún a pesar de que no han tenido capacidad para manifestar su consentimiento a los Tratados.

2.1.1 Obligaciones internacionales asumidas por el Estado

Al ratificar los diferentes Tratados, España ha asumido internacionalmente una serie de obligaciones jurídicas que suponen una reducción relevante de su soberanía[146], tanto por la cesión de competencias como por la limitación de las suyas propias. Debe tenerse en cuenta, además, que la existencia de estos deberes internacionales y la vinculación al ordenamiento jurídico europeo por nuestro Estado se produce desde la fecha de adhesión a las Comunidades Europeas por la

144 Tratado de Ámsterdam de 1997 (autorización para la ratificación en virtud de la Ley Orgánica 9/1998, de 16 de diciembre. *BOE* núm. 301, de 17 de diciembre de 1998), Tratado de Niza de 2001 (autorización para la manifestación del consentimiento en virtud de la Ley Orgánica 3/2001, de 6 de noviembre. *BOE* núm. 267, de 7 de noviembre de 2001), Tratado de Lisboa de 2007 (autorización para la ratificación en virtud de la Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio. *BOE* núm. 184, de 31 de julio de 2008).

145 *Cfr.* PÉREZ ROYO, F., *op. cit..,* p. 107.

146 No podemos olvidar que primero las Comunidades Europeas y luego la UE se han configurado siempre como una organización internacional de integración, no de mera cooperación, lo que implica de acuerdo con la doctrina que los Estados ceden competencias propias de su soberanía. Así, ya desde la celebración del Congreso de La Haya de 1948 se han discriminado claramente las diferencias entre ambos modelos, dando el sistema abogado por los defensores de la conservación de soberanía de las naciones europeas al Tratado de Londres de 1949 que constituyó el Consejo de Europa y los defensores de la integración a las Comunidades. Puede confrontarse, al efecto, la obra de PÉREZ VERA, E., "Reflexiones sobre los procesos de integración regional", publicado en *Revista de Instituciones Europeas*, núm 4, 1977.

manifestación de consentimiento a los Tratados que las han establecido (confróntese, al efecto, el Fundamento jurídico cuarto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 28/1991, de 14 de febrero[147]).

En cuanto al régimen de competencias, de acuerdo con el art. 5.1 TUE, la delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución. El apartado segundo del precepto señala que en virtud de este principio, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros para lograr los objetivos que los Tratados determinan, correspondiendo toda competencia no atribuida a la Unión a los Estados miembros.

Acudiendo, pues, al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea[148], se puede apreciar cómo las competencias se pueden dividir en aquellas que son exclusivas de la Unión, otras que son compartidas con los Estados miembros y otras que son destinadas al apoyo y coordinación por la Unión Europea.

Entre todas las que en los preceptos se exponen, interesa a este trabajo de investigación hacer notar el régimen jurídico de las siguientes, que procedemos a esquematizar de la siguiente manera:

Materia	Régimen jurídico de la competencia
Unión aduanera	Exclusiva de la UE – art. 3.1 a) TFUE –.
Normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior	Exclusiva de la UE – art. 3.1 b) TFUE –.
Mercado interior	Compartida entre UE y Estados Miembros – art. 4.2 a) TFUE –.
Cohesión económica, social y territorial	Compartida entre UE y Estados Miembros – art. 4.2 c) TFUE –.
Protección de los consumidores	Compartida entre UE y Estados Miembros – art. 4.2 f) TFUE –.
Cooperación administrativa	Funciones de apoyo, coordinación y complemento por la UE – art. 6 g) TFUE –.

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos de los preceptos referidos anteriormente del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

147 Suplemento del Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 64, de 15 de marzo de 1991. Identificador ECLI:ES:TC:1991:28.

148 *DOUE, C* 83, de 30 de marzo de 2010.

En virtud de lo expuesto, España no puede asumir competencias normativas en esas materias exclusivas de la Unión, al igual que tiene que respetar el régimen competencial compartido con la misma. Toda transgresión de ello puede suponer la interposición por los legitimados de un recurso de incumplimiento en los términos de los arts. 258 y siguientes del TFUE.

Por lo que respecta al ámbito del Derecho Tributario, la Unión Europea no goza de prerrogativas normativas sobre su ordenación más allá del ámbito aduanero, como hemos podido apreciar. Este fenómeno resulta explicado por la doctrina señalando que como la ordenación de los ingresos y recursos públicos es una competencia tan relacionada con la soberanía del Estado, los poderes legislativo y ejecutivo nacionales no quieren desprenderse de ella[149].

Aún a pesar de ello, bien cierto es que de las disposiciones de los Tratados y de diversas normas de Derecho Derivado se ha generado lo que en la doctrina se refiere como un "Derecho Fiscal Europeo"[150], y que se manifiesta tanto en la proclamación del principio de no discriminación fiscal como en las libertades de circulación y en la proscripción de ayudas de Estado que alteren la libre competencia interior, así como en las labores de armonización de tributos[151] y en la cooperación para garantizar el cumplimiento de obligaciones tributarias[152], de la cual se debe destacar, por su relevancia en el análisis posterior, que comprende el intercambio de información entre autoridades a efectos de cobro, la asistencia para la notificación de documentos en los procedimientos, y la adopción de medidas de cobro y cautelares para su buena práctica. Es por ello que las propias normas aluden al hecho de que esta asistencia mutua contribuye al buen

149 *Cfr.* BEDIA BUENO, G., "El reto de la armonización fiscal en la Unión Europea frente a las prácticas elusivas", en *Cuadernos Cantabria Europa,* núm. 15, 2016, p. 73.

150 *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDI CID, J., "El Derecho Fiscal Europeo", en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) y AAVV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 163-164.

151 Este proceso es definido doctrinalmente como aquel por el que se crea una base común en los principales impuestos en el seno de la Unión Europea (*Cfr.* CADAVAL SAMPEDRO, M., "La armonización fiscal en Europa: ¿el gran reto del futuro?", publicado en *Administración & cidadanía: Revista da Escola Galega de Administración Pública,* vol. 10, núm.1, 2015, p. 23). Al proceso en cuestión se han opuesto en un primer momento los Estados argumentando que ello les impediría emplear el sistema tributario como instrumento para el desarrollo de sus políticas nacionales, lo que implicaría una disminución de sus márgenes de maniobra, si bien actualmente no faltan autores que señalan que es muy probable que lo que impida ese margen de maniobra sea precisamente la ausencia de armonización entre las normativas fiscales (*Cfr.* RUIZ ALMENDRAL, V., "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea", en *Revista española de Derecho europeo,* núm. 3, 2002, p. 424).

152 En este punto se pueden destacar, a título ejemplificativo, la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (*DOUE L* 64, de 11 de marzo de 2011); la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (*DOUE, L* 84, de 31 de marzo de 2010); la Directiva 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (*DOUE L* 193, de 19 de julio de 2016); y el Reglamento (UE) 2021/847, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2021, por el que se establece el Programa "*Fiscalis*" para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad en el período 2021-2027 (*DOUE L* 188, de 28 de mayo de 2021).

funcionamiento del mercado interior y es garante de la neutralidad fiscal, permitiendo a los Estados la supresión de medidas protectoras de carácter discriminatorio en las transacciones transfronterizas (*vid.* Considerando primero y séptimo de la Directiva 2010/24/UE).

Debido a todos esos aspectos regulados, los Estados Miembros no pueden establecer medidas internas que perturben estas normas y sus finalidades, las cuales gozan de primacía sobre el ordenamiento interno. Así, el establecimiento por nuestro legislador (o, en su caso, por el poder ejecutivo en ejercicio de su potestad reglamentaria *ex* art. 97 CE y preceptos concordantes) de medidas contrarias al Derecho de la Unión implica la posibilidad de que los legitimados activamente conforme a las normas comunitarias interpongan contra España un recurso por incumplimiento o, en el caso de no adoptarse infringiendo con ello nuestras obligaciones, un recurso por omisión. Por supuesto las autoridades nacionales tienen a su disposición, en los términos de los Tratados, la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al TJUE con la finalidad de que el juzgador europeo determine, con respecto a la norma nacional, cómo se debe interpretar el Derecho de la Unión.

En materia de imposición indirecta debe tenerse en cuenta el contenido del art. 113 TFUE, que dispone que el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial y previa consulta al Parlamento y al Consejo Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

En aplicación de este precepto han sido adoptadas diferentes normas[153], entre las que se debe destacar con especial ahínco la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA[154], así como la Directiva 2020/262, del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los Impuestos Especiales

153 Entre otras, la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (*DOUE L* 283, de 31 de octubre de 2003); la Directiva 2011/64/UE, del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del Impuesto Especial que grava las labores del tabaco (*DOUE L* 176, de 5 de julio de 2011); o la Directiva 2020/262, del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los Impuestos Especiales (*DOUE L* 58, de 27 de febrero de 2020).

154 *DOUE L* 347, de 11 de diciembre de 2006.

La cuestión se torna más compleja cuando se trata de una norma en materia de fiscalidad directa, sobre la cual los Estados Miembros no han atribuido competencias normativas a la Unión. Si bien es cierto que, en aplicación del antedicho art. 5 TUE, la organización internacional no puede asumir más competencias que las atribuidas (sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el principio de subsidiariedad en los términos de los preceptos), es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados Miembros, éstos deben ejercerla en todo caso con respeto al Derecho comunitario, debiendo por tanto abstenerse de disposiciones que infrinjan el mismo, abarcando ello tanto el principio de no discriminación como las libertades de circulación proclamadas. A estos efectos, pueden ser consultadas resoluciones tales como la Sentencia de 11 de agosto de 1995, caso *Wielockx,* asunto C-80/94[155]; la Sentencia de 27 de junio de 1996, caso *Asscher,* asunto C-107/94[156]; la Sentencia de 29 de abril de 1999, caso *Royal Bank of Scotland,* asunto C-311/97[157]; o la Sentencia de 12 de diciembre de 2002, caso *Lankhorst-Hohorst GmbH,* Asunto C-324/00[158]; entre otras.

A la vista de todo lo expuesto, y en resumidas cuentas, se puede concluir en este punto que los Estados, al atribuir competencias de manera directa a la Unión Europea sobre fiscalidad indirecta y otras referentes a la ordenación del libre mercado interior, han cedido soberanía tributaria que les va a impedir, en los términos que más adelante señalaremos con detalle, legislar o establecer prácticas en materia tributaria que conculquen la igualdad entre nacionales comunitarios, las libertades de circulación y la libre competencia entre oferentes proclamadas por el ordenamiento comunitario en aras a tutelar el correcto funcionamiento del mercado interior.

2.1.2 Afectación del Derecho de la Unión Europea a los entes regionales

El poder de conclusión de los Tratados Internacionales como los que constituyen el Derecho Primario de la Unión Europea, tal y como se refleja en la norma constitucional y en la Ley 25/2014, de 27 de noviembre[159], corresponde al Estado en pleno ejercicio de su soberanía[160]. Así pues, los entes territoriales inferiores quedan limitados en este campo a poder participar en la celebración de

155 Identificador ECLI:EU:C:1995:271
156 Identificador ECLI:EU:C:1996:251
157 Identificador ECLI:EU:C:1999:216
158 Identificador ECLI:EU:C:2002:749
159 *BOE* núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

Tratados pero no mediante la manifestación de su consentimiento sino teniendo una mera participación ofreciendo propuestas de aperturas de negociaciones de un Tratado al Gobierno (art. 49 de la Ley de Tratados), siendo informados por el Gobierno de las negociaciones de Tratados que tengan por ámbito materias de su competencia o interés específico (art. 50), o formando parte algunos representantes de ellas en la delegación española que negocie un tratado referente a alguna materia que le sea de interés (art. 51). Lo que sí pueden concluir, pero no son Tratados, son acuerdos internacionales administrativos y no normativos en los términos de los arts. 52 y 53 del instrumento normativo.

Con todo, se debe tomar en consideración en este punto que las referidas participaciones de las Comunidades Autónomas en el proceso de celebración de Tratados Internacionales no dejan de ser un supuesto de innovación normativa derivada de la reforma instaurada, en este sentido por la Ley 25/2014. Así, en el momento de celebración de los dos Tratados adoptados en Lisboa vigentes en la actualidad, las Comunidades Autónomas no tenían siquiera estas facultades, al ser en ese momento de aplicación en nuestro país el Decreto 801/1972, de 24 de marzo, sobre ordenación de la actividad de la Administración del Estado en materia de Tratados Internacionales[161]. Tomando en consideración que esta norma jurídica es preconstitucional y la inexistencia de reformas sobre el instrumento desde la entrada en vigor de la Constitución, las Comunidades Autónomas no han tenido en ningún momento posibilidad de participación – al menos oficial – en el proceso de celebración del Tratado de Lisboa.

Aún a pesar de ese déficit de participación de las Comunidades Autónomas en el proceso de celebración de las normas que conforman el Derecho Primario de la Unión (a lo que se puede sumar

160 Señala al efecto el art. 6 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados (Instrumento de adhesión por España de 2 de mayo de 1972, *BOE* núm. 142, de 13 de junio de 1980) que todo Estado tiene capacidad para celebrar Tratados. A ello se han sumado, en 1986, las Organizaciones Internacionales, mas no se hace alusión a otros entes. Esta situación se explica por la doctrina internacionalista señalando que el poder de conclusión de los Tratado es una faceta inherente a la soberanía, que sólo detenta un Estado, motivo por el cual sus entes regionales no tienen esa capacidad. En los casos de federaciones, los Estados pertenecientes a la misma tendrán esta capacidad si así lo reconoce la Constitución de la Federación. (*Cfr.* CASANOVAS, O. y RODRIGO A.J., *op. cit.*, p. 73).

161 *BOE* núm. 85, de 8 de abril de 1972.

una ausencia o muy minorada participación en la elaboración del Derecho Derivado[162]), el ordenamiento jurídico derivado de las Instituciones comunitarias resulta vinculante, condicionando de manera consecuente el Derecho regional.

Resulta trascendental, a la vez que lógico, estudiar los motivos jurídicos de esa vinculación antes de proceder a examinar cómo las disposiciones del Derecho europeo inciden sobre la normativa dictada por las Instituciones autonómicas, aún cuando éstas no han sido sujetos intervinientes en su creación ni en la obligación de acatamiento de las mismas.

Para ello es necesario acudir una vez más a las normas internacionales constitutivas del denominado "Derecho de los Tratados", toda vez que el Derecho Originario de la Unión Europea está constituido por normas de esta calificación normativa. Así, si se observa el art. 26 de la Convención de Viena de Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, todo Tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas conforme a las exigencias de la buena fe. Por su parte, el art. 29 del instrumento establece que un Tratado será obligatorio para cada una de las partes por lo que respecta a la totalidad de su territorio, salvo que una intención diferente se desprenda de él o conste de otro modo.

Tal y como señala SÁENZ DE SANTAMARÍA, el Estado para el Derecho Internacional es una "cuestión de hecho", no regulando las normas de este ordenamiento su proceso de formación[163]. Ahora bien, existe consenso, doctrinal y jurisprudencial, en incluir entre los elementos constitutivos del Estado su territorio[164]. Además, desde una perspectiva normativa, no resultan pocos los autores – entre ellos, la recién citada – que entienden que debe tomarse en consideración los elementos del Estado descritos en el art. 1 de la Convención sobre derechos y deberes de los Estados adoptada en

162 En relación con ello, se pueden citar las siguientes intervenciones en el proceso de aprobación de la Ley Orgánica 1/2008, que recogen interpretaciones del texto de los Tratados por algunos parlamentarios gallegos. En el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 20, de 26 de junio de 2008, el Diputado por la provincia de A Coruña JORQUERA CASELAS (BNG) expresó lo siguiente: "*En esta Cámara el BNG y muchos otros grupos decimos estar a favor de una Europa más social, de una Europa más democrática, de una Europa que se construya desde el respeto y la articulación de toda su diversidad nacional* (…) *La participación de las entidades subestatales, como son las Comunidades Autónomas en el Estado español, queda limitada al Comité de las Regiones ".* Si se acude al Diario de Sesiones del Senado, núm. 11, de 15 de julio de 2008 el Senador por designación del Parlamento gallego PÉREZ BOUZA (BNG), expresó en su intervención tras la presentación del proyecto por el Ministro lo siguiente: "*El BNG aspira a una Europa que reconozca la diversidad nacional, lingüística y cultural que la conforma, una Europa de los pueblos y no una Europa de los Estados. Pero el Tratado sólo reconoce a los Estados como sujetos de derechos políticos, sin que en ningún caso reconozca el derecho de los pueblos que lo integran".*

163 *Cfr.* SAENZ DE SANTAMARÍA, P.A., *op. cit.,* p. 58.

164 Del mismo se ha señalado que es suficiente con que tenga una consistencia adecuada, incluso aunque sus fronteras no hayan sido delimitadas de manera precisa y que el Estado ejerza su poder público soberano sobre él. *Vid.* Laudo arbitral de 1 de agosto de 1929, asunto *Deutsche Continental Gas-Gesellschaft*/*Polonia*.

Montevideo en 1933, de la que España no es parte, y que establece que el Estado, como persona de Derecho Internacional, debe reunir los siguientes requisitos: 1) Población permanente, 2) Territorio determinado, 3) Gobierno, 4) Capacidad de entrar en relaciones con los demás Estados.

En todo caso, lo que queda evidenciado es que el territorio no deja de ser un elemento del Estado, como sujeto en el plano internacional de derechos y obligaciones, y que por tanto aunque a nivel interno existan subdivisiones políticas o administrativas como las Comunidades Autónomas españolas, éstas también se encuentran vinculadas aunque no hayan sido parte de la celebración del Tratado.

Así, tomando en consideración tanto el art. 2 como el 137 de nuestra norma constitucional, sin perjuicio de otros preceptos, el Estado se organiza territorialmente en Comunidades Autónomas, las cuales se hallan integradas conformando España de modo indisoluble en la unidad de la nación. De esta manera, la aplicación del Tratado al Reino de España como se consagra en el art. 52.1 TUE, no puede excluir en ningún caso a las Comunidades Autónomas[165].

Conviene finalmente destacar un supuesto excepcional que se da en nuestro país con respecto a la aplicación del Derecho originario europeo, derivado de las especialidades insertadas en los arts. 55.2 TUE y 355 TFUE, y que afecta al hecho insular canario. Conforme al art. 355.1 TFUE, las disposiciones del Derecho Originario se aplicarán a las Islas Canarias de conformidad con el art. 349 del mismo instrumento normativo. Este precepto, que tiene en cuenta la peculiar situación estructural social y económica del archipiélago por su lejanía, insularidad, reducida superficie, relieve y dependencia económica por un número reducido de productos y factores de producción que perjudica a su desarrollo[166], establece que el Consejo, a propuesta de la Comisión y precia

165 En relación con esta cuestión debemos tener en cuenta la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a la aplicación del ordenamiento comunitario por los entes infraestatales. Si se atiende a la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, *GRDF SA/Eni Gas & Power France SA, Direct énergie, Commission de régulation de lénergie y Procureur général près la cour d'appel de Paris,* asunto C-236/18, o a la Sentencia de 4 de diciembre de 2018, *Minister for Justice and Equality y Commisioner of An Garda Síochána,* asunto C-378/17, incumbe a las autoridades nacionales, cualquiera que sea su índole territorial, garantizar el respeto del ordenamiento jurídico de la Unión Europea dentro del ámbito de sus respectivas competencias.

166 Ello resultó alabado por la Diputada de Coalición Canaria ORAMAS GONZÁLEZ-MORO, que en el debate relativo a la aprobación de la L.O. 1/2008 fijó la siguiente posición: "*La Constitución europea reconoce lo que aún no incluye la Constitución española y que constituye el hecho diferencial canario. El apoyo de Coalición Canaria a este proyecto de ley responde una vez más al convencimiento de la necesidad de avanzar hacia una UE más sólida, más cohesionada, más próxima al ciudadano y que permita una defensa tajante de los intereses de este Estado, pero también, por supuesto y por derecho propio, una defensa de las especialidades territoriales en el marco de la necesaria flexibilidad que se deriva de la diversidad de territorios que componen Europa. Ojalá este reconocimiento comunitario del hecho diferencial de la ultraperiferia y de sus especialidades obtuviera también carta de naturaleza en nuestra norma de referencia, la Constitución Española".* *Cfr.* Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 20, de 26 de junio de 2008.

consulta a la Eurocámara, adoptará medidas específicas orientadas a fijar la condición de aplicación de los Tratados en la región.

Entre esas medidas se incluyen, por lo que a esta investigación interesa, las referentes a política aduanera, comercial y fiscal, lo que le permite, entre otras cuestiones, estar fuera del territorio de aplicación del IVA – así lo establece el art. 6.1, epígrafe b), de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido[167] -, que no resulten aplicables ciertos tributos especiales como el que grava los hidrocarburos y las labores del tabaco (confróntese, al efecto, el art. 3.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales[168]). A cambio de ello, se aplican, respectivamente, el Impuesto sobre Combustibles Derivados del Petróleo y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Por su parte, también las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla cuentan, por sus peculiaridades geográficas y económicas, con un estatuto especial en los Tratados que, a efectos de aplicación de Derecho Fiscal, implica que no se hallen dentro del territorio aduanero de la Unión Europea, que tengan la condición de tercer Estado a efectos aduaneros y que no se aplique el IVA en su territorio[169] (en su defecto, se aplica el IPSI), entre otras cuestiones.

Al no hallarse Galicia en ninguno de estos supuestos excepcionales, cabe concluir en este punto que nuestra Comunidad Autónoma se ve vinculada por las disposiciones del Derecho comunitario en los mismos términos generales se aplican para el resto del territorio del Estado a excepción de las regiones vistas. Teniendo en cuenta este contexto en términos jurídicos, conviene comenzar el análisis de los tres puntos de conflicto principales con el ordenamiento autonómico descritos al inicio del presente Capítulo, examinando en primer lugar el principio de no discriminación instaurado en el Derecho de la Unión Europea.

167 En consonancia con ello, se produce la exclusión de Canarias del ámbito de aplicación territorial del impuesto con arreglo al art. 3.2, numeral primero, epígrafe b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. *BOE* núm. 312, de 29 de diciembre de 1992. Recuérdese que, en defecto de IVA, se aplica en el archipiélago el IGIC.

168 *BOE* núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

169 El art. 6.2 de la Directiva IVA establece que la norma no se aplicará a los territorios siguientes que no forman parte del territorio aduanero de la Comunidad: c) Ceuta, d) Melilla. De manera consecuente, también los excluye el art. 3.2, numeral primero, epígrafe a) de la LIVA.

2.2 El principio de no discriminación fiscal

El examen del principio de no discriminación fiscal se va a realizar en tres fases. Así, en un primer momento se procederá con el examen del concepto y la evolución normativa de la igualdad y no discriminación en la aplicación del ordenamiento jurídico comunitario. En un momento posterior, se examinará el contenido actual de la no discriminación fiscal, desde la óptica del Derecho positivo vigente y de la doctrina jurisprudencial del TJUE más reciente. Finalmente, se tomará en consideración la aplicación del mismo con respecto a los Derechos fiscales de los entes regionales como podrían ser las Comunidades Autónomas españolas.

2.2.1 Concepto de igualdad y no discriminación. Su evolución en la Unión Europea

Para poder hablar de discriminación resulta indispensable referirnos, en primer término, a la igualdad. La igualdad resulta un término abstracto, en el sentido de que denota una realidad no perceptible con los sentidos humanos, si bien es cierto que las consecuencias de la misma podrían ser objeto de una apreciación tangible, mas ello no se puede aseverar de la igualdad, como valor. Es por ello que dar un concepto empírico de la misma resultará, en verdad, una compleja y difusa labor, por lo que conviene que partamos, en este momento, desde una perspectiva iusfilosófica que suponga la base del análisis posterior.

En este sentido, si se sigue a LAPORTA SAN MIGUEL, la "igualdad" significaría ausencia de toda discriminación en el seno de la diversidad humana, y esa no discriminación sería simplemente la cancelación de diferencias como razones relevantes para la diferenciación normativa, no debiendo, para que exista igualdad en el sistema, haber diferencias legislativas que tomen como base rasgos irrelevantes[170].

La igualdad se concibe, desde las civilizaciones antiguas, como un pilar estructural no sólo del Derecho sino de la construcción social en su conjunto. Así, el término *aequitas* en la civilización

170 *Cfr.* LAPORTA SAN MIGUEL, F.J., "El principio de igualdad: introducción a su análisis", publicado en *Sistema: revista de Ciencias Sociales,* núm. 67, 1985, pp. 14-15.

romana, clave para el desarrollo posterior de los pueblos de Europa, no deja de estar ligado a otros trascendentales para la configuración jurídica como los valores de *iustitia*, *humanitas* o *pietas*[171]. Como consecuencia de ello, su relevancia en el desarrollo del Derecho es innegable, y la formación del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, que toma como base elementos comunes de los Estados que la componen, no supone una excepción.

En la doctrina actual, la igualdad y no discriminación no se aprecian meramente como una equiparación de todos los ciudadanos en derechos y obligaciones, tal y como lo sigue definiendo la RAE en su Diccionario de la Lengua Española, sino que se extiende a otras facetas tales como el logro de la plena inclusión y el acceso a las mismas oportunidades por todas las personas con independencia de sus particularidades o condiciones[172].

Lo que resulta innegable es que la igualdad supone un valor y principio jurídico inquebrantable de los Estados Miembros. Considérese al efecto, que en España la igualdad supone, a la vez, un valor superior del ordenamiento (art. 1.1 CE)[173], un deber a conseguir por los poderes públicos (art. 9.2 del mismo instrumento normativo), y un derecho constitucional con arreglo al art. 14 de la Ley Fundamental. En el ámbito del Derecho Fiscal, además, supone uno de los principios en que se ha de inspirar el sistema tributario (art. 31.1 CE).

Por ello, teniendo en cuenta en este punto las aseveraciones de MORÁN ROSADO, que destaca que el ordenamiento comunitario se halla presidido, en los Tratados, por una serie de valores que se derivan de los principios jurídicos de los Estados que integran la Unión acumulados a lo largo de la historia comunitaria europea[174], la igualdad y no discriminación se puede definir, en este momento, como un pilar estructural del sistema jurídico de la Unión Europea basado en la inexistencia de diferencias entre ciudadanos que no tengan una causa racional para su existencia.

171 *Cfr.* USCATESCU BARRÓN, J., "Acerca de un concepto romano: *aequitas.* Un estudio histórico-conceptual", en *Cuadernos de filología clásica: estudios latinos,* núm. 5, 1993, pp. 74-75.

172 A título meramente ejemplificativo, obsérvense la adopción por las Instituciones de la Unión de la *Estrategia sobre los derechos de las personas con discapacidad para 2021-2030* o la *Estrategia para la igualdad de género 2020-2025*.

173 Con respecto a ello, el Tribunal Constitucional ha declarado que, si una norma jurídica de rango inferior transgrede este valor, ello sería suficiente para suscitar su inconstitucionalidad y consecuente nulidad (STC 116/1987, de 7 de julio).

174 *Cfr.* MORÁN ROSADO, M., "La caracterización general de la Unión Europea", en CAMISÓN YAGÜE, J.A (coord.) y AAVV., *Lecciones básicas de Derecho e Instituciones de la Unión Europea*, colección de manuales de la Universidad de Extremadura, Cáceres, 2011, p. 37.

Expuestas estas primeras apreciaciones conceptuales, conviene realizar una sucinta referencia a la evolución histórica del concepto de igualdad y no discriminación en el Derecho originario de la Unión Europea.

Al efecto, si se aprecia el Tratado de París de 1951, constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, la igualdad tiene su reconocimiento en diferentes cuestiones. Conforme al art. 3, epígrafe b), se establecía como obligación para las Instituciones de la CECA velar por el aseguramiento a todos los usuarios la igualdad de acceso a las fuentes de producción. Por su parte, el art. 4 del instrumento establecía que eran incompatibles con el mercado común y, por tanto, prohibidas, las medidas o prácticas que supusiesen una discriminación entre productores, entre compradores o entre usuarios, especialmente en lo que concernía a las condiciones de precios o de entrega y transporte, así como las que perturbasen la libre elección por el comprador de su proveedor.

En relación con ello, el art. 60.1 señalaba que quedaban proscritas las prácticas discriminatorias que implicasen en el seno del mercado común la aplicación por un vendedor de condiciones desiguales a transacciones comparables, especialmente por razón de la nacionalidad. Del mismo modo, el art. 63.1 señalaba que si la Alta Autoridad comprobase que estaban teniendo lugar discriminaciones por parte de compradores dirigiría a los Gobiernos las recomendaciones necesarias para que no se produjesen.

Asimismo, en relación con la proclamación de las libertades de circulación se establecieron prohibiciones de discriminación específicas. Por ejemplo, en el art. 69.4 se establecía la obligación para todos los Estados miembros de no discriminar en la retribución y condiciones de trabajo entre trabajadores nacionales y de otros Estados miembros. En idénticos términos se pronunciaba el art. 70 en relación con las condiciones que se establecían a los transportistas para tutelar la libre circulación de mercancías.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Como se puede apreciar, la igualdad y no discriminación entre nacionales de los Estados miembros se hallaba en la CECA vinculada de manera especial al correcto funcionamiento del mercado interior común del carbón y del acero[175].

En cuanto al Tratado de Roma de 1957, creador de la Comunidad Económica Europea, el art. 7 establecía de una manera más general, a semejanza de la recogida en la actualidad, que en el ámbito de aplicación del Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, quedaría prohibida toda discriminación por razón de la nacionalidad. El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta a la Asamblea, podría establecer la regulación necesaria para prohibir discriminaciones.

Junto con ello, también experimentaron una notable evolución el reconocimiento de libertades de circulación, al producirse la apertura del mercado interior a más ámbitos que los inicialmente establecidos con el Tratado CECA. Ello produjo, inexcusablemente, que la no discriminación entre nacionales de Estados Miembros de la CEE se revirtiese para la tutela de estas libertades de intercambio de mercancías, de circulación de trabajadores, de capitales, de establecimiento y de capitales[176].

El siguiente gran hito en el Derecho originario para la igualdad y no discriminación queda marcado con la aprobación del Tratado de Maastricht de 1992, con el cual se produjo la inserción de numerosas reformas en el Tratado de la CEE. Por medio de este I Tratado de la Unión Europea se mantuvieron las políticas de la Comunidad Económica en cuanto al funcionamiento del mercado

175 La explicación de esta limitación se halla en que las ideas fundacionales de la integración europea en el momento, exteriorizadas de manera especial por R. SCHUMAN, se basaban en que el proceso no podía hacerse de golpe, sino mediante relaciones concretas, creando primero una solidaridad de hecho. Esta solidaridad se plasmó en el carbón y el acero para poder controlar el empleo por Alemania de estas materias primas, esenciales para la industria bélica, así como para asegurar su suministro al resto de Estados pertenecientes a la Comunidad. Consecuentemente, la adopción de otro tipo de medidas relativas a libertades económicas resultaba irrelevante en el Tratado de la organización, limitada a estos aspectos *Cfr.* FERNÁNDEZ NAVARRETE, D., *Historia de la Unión Europea. España como Estado Miembro,* Delta publicaciones universitarias, Collado Villalba (Madrid), 2010, pp. 65-67.

176 Con esta nueva organización, creada a la vez que el EURATOM, se consuma una política integracionista de mayor apertura, puesto que su Tratado constitutivo contiene el esqueleto básico de todo el proceso de integración comunitario futuro. Sin perjuicio de que su principal objetivo fuese destinado al ámbito económico, también en su seno se recogieron los principios políticos y sociales del proyecto común, en lo cual tuvo una inexcusable trascendencia el crecimiento y fortalecimiento del mercado común garantizado por la proscripción de la discriminación y el reconocimiento de estas libertades para los nacionales de los Estados Miembros. *Cfr.* FERNÁNDEZ NAVARRETE, D., *Historia de la Unión Europea de los orígenes al "Brexit",* Servicio de publicaciones de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2018, pp. 97-99.

común europeo, mientras que se refuerzan y crean otras distintas que permiten, en ocasiones, que se enlacen de manera intrínseca con las libertades de circulación que tutelan a aquel[177].

En la materia concreta que nos ocupa, además del hecho de que el art. 7 anteriormente referido no ha sido modificado en ningún punto, conviene destacar la creación de la ciudadanía europea[178]. El régimen jurídico de la misma comprendería los nuevos artículos 8 a 8E del Tratado CEE, y sobre ello se debe destacar, esencialmente, que todo ciudadano de la Unión – para lo cual es *conditio sine qua non* ostentar la nacionalidad de alguno de los Estados miembros – serán titulares de los derechos y deberes previstos en el Tratado (como es el caso de la referida igualdad del art. 7).

Con la revisión llevada a cabo por la aprobación del Tratado de Ámsterdam de 1997[179], el TUE Maastricht quedó modificado en su artículo F señalando que la Unión se basa en los principios de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados Miembros. Por su parte, el art. 2 del Tratado también procedió a modificar el texto del art. 2 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, indicando en su texto que la misma tiene por misión promover mediante el establecimiento del mercado único y de una unión económica y monetaria, entre otras acciones, la igualdad entre el hombre y la mujer. En esta misma línea, se produjo la modificación del art. 3.2 del Tratado, estableciendo que la Comunidad se fijará el objetivo de eliminar las desigualdades por razón de género y promover su igualdad. Ello también se manifiesta en partes concretas del Tratado (por ejemplo, las igualdades de derechos retributivos con la creación de un nuevo art. 119 en virtud del art. 2.22).

Teniendo en cuenta que el texto del Tratado de Niza de 2001 no supone grandes cambios con respecto a lo ya expuesto, el siguiente hito en materia de igualdad y no discriminación se halla en el proyecto fallido de Constitución Europea de 2005. Su texto elevaba a la igualdad y no discriminación como uno de los valores de la Unión (art. 1-2) a la vez que como uno de sus

177 *Cfr.* PÉREZ-BUSTAMANTE, R., *Historia política de la Unión Europea 1940-1995,* editorial Dykinson, Madrid, 1995, p. 208-211 y pp. 217-218.

178 Se ha destacado doctrinalmente que la creación de esta ciudadanía es uno de los grandes objetivos político-sociales del Tratado y un hito para el proceso de integración europeo. El ciudadano de un Estado dejaba de serlo para pasar a ser un ciudadano de la Unión, de manera complementaria y no excluyente de su nacionalidad, con lo que se pretendía reforzar sus derechos políticos y económicos – sobre estos últimos, de manera especial, en lo que atañe a la libertad de circulación y residencia por todo su territorio -. *Cfr.* FERNÁNDEZ NAVARRETE, D., *Historia de la Unión Europea. España… cit.,* p. 138.

179 Del análisis de su texto en materia de aspectos económicos, sociales y políticos señala la doctrina que no se desprende ninguna cuestión relevante, a excepción de la incorporación de compromisos contraídos por la Organización Mundial del Comercio (OMC). *Cfr.* FERNÁNDEZ NAVARRETE, D., *Historia de la Unión Europea. España… cit.,* p. 151.

objetivos, el cual conforme a la dicción del art. 1-3.3 del texto va más allá de la correspondiente a libertades de circulación e igualdad de género puesto que también alude por primera vez en su texto a la exclusión social.

Del mismo modo, el art. 1-4 reitera como ya lo hacían los textos anteriores que en el ámbito de aplicación de la Constitución Europea se prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad. Además, en el Proyecto serían vinculantes la declaración de derechos establecida en la CDFUE (art. 1-9). La igualdad se extiende también a otros términos, puesto que el art. 1-45 determinaba que el principio de igualdad de los ciudadanos de la Unión sería respetado por sus Instituciones, beneficiando con ello a aquellos por la igualdad que experimentarían en la actuación de los órganos comunitarios. Por su parte, el art. III-118 establecía que en la definición y ejecución de las políticas y acciones la Unión tratará de luchar contra toda discriminación por razón de sexo, raza u origen étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual. A mayores de ello, se garantizaba la igualdad en relación con las libertades proclamadas en el seno del mercado interior. También, como ya venía haciéndose, en relación con la unión aduanera.

Como el proyecto de Constitución Europea fue la antesala del posteriormente adoptado Tratado de Lisboa, vigente en el momento actual, procede a continuación llevar a cabo un examen del concepto actual de esa igualdad y no discriminación, si bien podemos concluir en este punto con un somero balance en cuanto a la evolución del concepto de igualdad desde la prohibición de medidas que alterasen el correcto funcionamiento del mercado común del carbón y del acero en el Tratado CECA hasta la ampliación de ese concepto a medida que también se fueron ampliando las competencias otorgadas a las Comunidades.

Así, en un primer momento se destinaron a salvaguardar el correcto funcionamiento y libertades de circulación en el mercado interior y a la prohibición de tributos internos discriminatorios en el seno de la unión aduanera, mas a medida que avanzaba el proceso de integración también se extendió a otros ámbitos como la igualdad de género y la proscripción de otras discriminaciones referentes a nivel de renta, económico, cultural y racial.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

2.2.2 El principio de no discriminación fiscal. Contenido actual

En el actual Derecho Originario la igualdad y no discriminación encuentran su reconocimiento, en términos generales, en el art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, cuyo texto expresa lo siguiente:

> "*En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad. El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán establecer la regulación necesaria para prohibir dicha discriminación".*

Con esta redacción actualizada no deja de exponerse el principio de no discriminación expuesto ya por primera vez, como hemos apreciado, en el art. 7 del Tratado de Roma de 1957, constitutivo de la CEE, y reconocido en igual forma en el art. 1-4 del proyecto de Constitución Europea.

Realizando un examen genérico de los Tratados, se debe tomar en consideración *prima facie* que no sólo en este precepto se establece una prohibición de la discriminación en aras a la igualdad. Al efecto, tomando en consideración que el art. 6.1 TUE señala que la Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea[180], otorgándole el mismo valor jurídico que los Tratados, los aspectos sobre esta materia recogidos en su texto resultan vinculantes para las Instituciones comunitarias y para los Estados Miembros[181].

Así, en el Capítulo III del instrumento, destinado a la igualdad, nos podemos hallar con diferentes disposiciones relevantes para la presente materia. Tal es el caso del art. 20 de la Carta,

180 *DOCE C* 346, de 18 de diciembre de 2000.

181 Resulta confirmada jurisprudencia que los derechos garantizados por el ordenamiento de la Unión deben ser aplicados en todas las situaciones reguladas por su ordenamiento (STJUE de 23 de marzo de 2023, *Dual Prod,* asunto C-412/21, identificador ECLI:EU:C:2023:234; Sentencia de 14 de septiembre de 2023, *Volkswagen Italia,* asunto C-27/22, identificador ECLI:EU:C:2023:663; y Sentencia de 14 de septiembre de 2023, *NK,* asunto C-55/22, identificador ECLI:EU:C:2023:670). De ello, no obstante, quedaron exceptuadas Reino Unido y Polonia, en virtud del Protocolo número 30. Al efecto, estos dos Estados, por reserva en el momento de manifestar su consentimiento a los Tratados de Lisboa, declararon que el contenido de la Carta no amplía la competencia del TJUE ni de ningún órgano jurisdiccional nacional para apreciar que sus disposiciones internas o prácticas administrativas sean incompatibles con los derechos, libertades y principios que la Carta establece. Así, ninguna Institución ni ciudadano podrá invocar un derecho de la Carta en esos territorios si ese derecho no está expresamente reconocido en su legislación interna.

que señala que todas las personas son iguales ante la ley, o del art. 21, al proscribir toda discriminación, en particular por razones de sexo, de pertenencia a una minoría nacional, de nacimiento, por motivos de patrimonio o, de manera especial, por razón de la nacionalidad.

En otro orden de ideas, debemos destacar que el presente reconocimiento se aplica, con arreglo al art. 51 de la Carta, a las Instituciones y órganos de la Unión y a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el ordenamiento jurídico comunitario. En este sentido, el reconocimiento de estos derechos a la igualdad y prohibición de la discriminación se limitan a la aplicación de las normas dictadas por la Unión en el ejercicio de sus respectivas competencias, analizadas en un momento anterior.

No cabe, de igual modo, esperar otra cosa de la aplicación del principio general establecido en el art. 18 TFUE, cuyo inciso inicial se refiere al ámbito de aplicación de los Tratados. Consecuentemente, salvo normas específicas al efecto, se verán favorecidas por este reconocimiento las personas físicas y jurídicas que sean nacionales de algún Estado Miembro, pero no los extracomunitarios. Al efecto, puede confrontarse la Sentencia de 11 de noviembre de 2014, *Dano,* asunto C-333/13[182], apartado 59; o la reciente Sentencia de 15 de julio de 2021, *DC/Department for Communities in Northern Ireland*, asunto C-709/20[183], apartado 63.

Expuestas estas primeras consideraciones debemos establecer el punto de conexión entre este principio declarado de manera genérica y su relevancia en cuanto al Derecho fiscal. Ya hemos podido apreciar que, en materia de fiscalidad directa, la Unión no goza de prerrogativas, mas ello no excluye que los Estados Miembros puedan dictar disposiciones normativas fiscales transgrediendo el ordenamiento comunitario, según ha declarado la jurisprudencia del TJUE anteriormente expuesta. Del mismo modo, en lo que respecta a las limitadas competencias en materia de fiscalidad indirecta de las que goza la Unión, no cabe duda de que su aplicación resulta inexorable. De lo contrario se estaría vulnerando el principio de jerarquía existente entre Derecho Originario y Derecho Derivado, lo que conduciría al planteamiento de mecanismos procesales tales como el recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Tal y como ha expresado reiteradamente la Comisión Europea, las normativas fiscales, tanto en imposición directa como indirecta, divergentes entre Estados Miembros, constituyen un

182 Identificador ECLI:EU:C:2014:2358.
183 Identificador ECLI:EU:C:2021:602.

obstáculo residual importante para la plena realización del mercado único. Así, las posibles incompatibilidades entre sistemas nacionales de imposición en vigor en la Unión Europea se traducen en obstáculos a los intercambios y en la fragmentación del mercado único, teniendo como resultado la inadecuada distribución de los recursos y una disminución de la competitividad internacional de los operadores europeos[184].

Adicionalmente, por lo que respecta a otras competencias relacionadas con la aplicación tributaria, tal y como es el caso de la cooperación administrativa anteriormente examinada, resulta también indudable, por el motivo previamente señalado, que el principio se va a aplicar a estas cuestiones. Por todo ello, la no discriminación por razón de la nacionalidad entre ciudadanos europeos va a ser un principio clave en el desarrollo normativo de disposiciones de naturaleza fiscal, tanto por los Estados Miembros como por las Instituciones comunitarias, en ejercicio de sus competencias.

En otro orden de ideas debemos considerar que la prohibición de discriminación fiscal no se halla prevista únicamente en el Derecho comunitario, sino que existen otros instrumentos normativos, independientes de la producción jurídica europea, en los que se reconoce. El caso por antonomasia que debemos tener en cuenta es el relativo a los Convenios de Doble Imposición. Así, el art. 24 del MC OCDE[185] establece una cláusula de no discriminación conforme a la cual los nacionales de un Estado contratante no estarán sometidos en el otro Estado a ningún tributo u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que están o pueden estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a su residencia[186].

No obstante esto, debemos delimitar la aplicación de estas cláusulas convencionales con respecto al principio general consagrado en el Tratado de Funcionamiento. Así, mientras que aquellas se reducen al ámbito de aplicación objetivo de estos Tratados (por lo general, al ser

184 *Cfr.* COMISIÓN EUROPEA, *La política fiscal en la Unión Europea,* Oficina de publicaciones oficiales de la Unión Europea, Luxemburgo, 2000, p. 29.

185 El recurso de este Modelo es debido a que se trata del más utilizado en la práctica de la adopción de Convenios de Doble Imposición, no sólo en España sino también en otros Estados, lo que permite afirmar a la doctrina que esta organización ha tenido un papel protagonista en la formulación de buena parte del Derecho Fiscal Internacional. *Cfr.* CARBAJO VASCO, "Hacienda Pública y globalización", publicado en *Crónica Tributaria,* núm. 123, Madrid, 2007, p. 63.

186 Sobre ello la OCDE ha manifestado que es precisa la reciprocidad. Por tanto, si el otro Estado sí concede un beneficio fiscal semejante en su imposición sobre no residentes, España debe conceder la ventaja también. Por el contrario, si en el otro Estado parte no se ha establecido ese beneficio, no se conculcaría el precepto. *Cfr*. OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada*, París, 2010, p. 346.

dedicados a impuestos sobre la renta y el patrimonio serían destinados a la aplicación del IRPF, IS, IRNR e IP y sus homólogos extranjeros que sean abonados, exclusivamente, por los nacionales de los Estados que sean parte), la norma comunitaria pretende extender ese efecto a todos los nacionales de Estados miembros de la Unión Europea, no circunscribiéndola sólo a una serie de tributos concretos sino a su aplicación en general. Adicionalmente, debemos tener en consideración que los Estados miembros entre sí, en ejercicio de su soberanía y de forma independiente al funcionamiento de las Instituciones europeas, han suscrito Convenios de Doble Imposición que refuerzan, en los casos que sean de aplicación, esa prohibición de la discriminación[187].

Teniendo todo ello en cuenta, debemos profundizar en el sentido y aplicación material del principio, ayudándonos para ello de la doctrina y de la jurisprudencia[188].

En primer lugar, se debe tomar en consideración que, de acuerdo con el tenor del art. 18 TFUE, esta cláusula de no discriminación por razón de la nacionalidad entre ciudadanos europeos se debe aplicar siempre que no existan otros preceptos específicamente previstos para el caso en cuestión, circunstancia en la cual deberían ser aplicados estos y no la norma general (*cfr.* Sentencia de 6 de octubre de 2020, *Jobcenter Krefeld,* asunto C-181/19[189], apartado 78). Ello tiene su particular relevancia a la hora de relacionar el respeto de una norma fiscal nacional con respecto a las diferentes libertades de circulación, ya que los preceptos reguladores de estas contienen también prohibiciones específicas de discriminación por razón de la nacionalidad para hacerlas efectivas.

Así pues, según la jurisprudencia de la Corte europea, el principio de no discriminación se aplica en el ámbito de la libre circulación de mercancías (adviértase, *verbi gratia,* la Sentencia de 8

187 A título meramente ejemplificativo nos podemos encontrar con el Convenio de Doble Imposición suscrito con la República Francesa, de 10 de octubre de 1995 (*BOE* núm. 140, de 12 de junio de 1997); el Convenio adoptado con Irlanda, de 10 de febrero de 1994 (*BOE* núm. 309, de 27 de diciembre de 1994); o el Convenio con Italia, de 8 de septiembre de 1977 (*BOE* núm. 215, de 22 de diciembre de 1980).

188 Como hemos apuntado de manera somera en un momento anterior, la actuación fiscal de la Unión Europea es, en gran medida, armonizadora de los tributos nacionales para prevenir sistemas impositivos divergentes que alteren el correcto funcionamiento del libre mercado interior establecido en virtud de los Tratados. Esa armonización se produce, por una parte, mediante normas de Derecho Derivado dictadas en ejercicio de las competencias atribuidas a las Instituciones Comunitarias (por ejemplo, con la Directiva reguladora del IVA o de los Impuestos Especiales). No obstante, también existe una clara labor armonizadora, definida doctrinalmente como "*armonización de segundo grado",* llevada a cabo por la jurisprudencia del TJUE. Esta labor puede definirse como la unificación de los sistemas impositivos nacionales promovida por los pronunciamientos adoptados por el juzgador europeo al considerar contrarios a los principios y preceptos de los Tratados constitutivos de la Unión – que gozan de primacía – las normas de fiscalidad interna, tanto reguladora de tributos directos como indirectos. *Cfr.* GARCÍA VARELA, A. y LASARTE LÓPEZ, R., "Armonización y coordinación en la aplicación de los tributos", en LASARTE ÁLVAREZ, F.J. (coord.) y AAVV., *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa,* Sevilla, 2011, pp. 215-219.

189 Identificador ECLI:EU:C:2020:794.

de junio de 2017, *Medisanus,* asunto C-296/15[190]), en el de la libre circulación de trabajadores (Sentencia de 22 de junio de 2017, *Bechtel,* asunto C-20/16) y en el de la libre prestación de servicios (Sentencia de 19 de junio de 2014, *Strjírny Prostejov y ACO Industries Tábor,* asunto C-53/13[191]). Conforme al Tribunal, la especialidad prevista en el art. 18 TFUE genera que, al hallarse previstos supuestos de no discriminación en otras partes del Derecho Originario, las normas fiscales nacionales sólo podrán ser examinadas a la luz de la cláusula general en la medida en que se apliquen en situaciones no cubiertas por las referidas normas específicas de no discriminación establecidas en el Tratado de Funcionamiento (adviértase, al efecto, el apartado 41 de la Sentencia de 18 de junio de 2019, *República de Austria/República Federal de Alemania,* asunto C-591/17[192]).

En segundo lugar, la jurisprudencia ha venido entendiendo que el art. 18 TFUE pretende proscribir toda forma de discriminación entre comunitarios, la cual puede derivar en los ordenamientos jurídicos comunitario y nacionales de una manera variopinta en las normas fiscales.

Así las cosas, la discriminación puede ser, en primer lugar, directa o indirecta. De acuerdo con el apartado 40 y jurisprudencia en él citada de la Sentencia de 13 de abril de 2010, *Bressol,* asunto C-73/08[193], el principio de no discriminación del art. 18 TFUE no sólo prohíbe las discriminaciones directas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación indirecta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado. Por su parte, en palabras del Abogado General Nils Wahl, plasmadas en el apartado 42 de sus Conclusiones presentadas el 6 de febrero de 2019 en el caso *República de Austria/República Federal de Alemania*, asunto C-591/17[194], señala que en los casos de discriminación directa la diferencia de trato está expresamente asociada a la característica prohibida, mientras que en los casos de discriminación indirecta la diferencia de trato se debe a otra característica, pero esta se halla estrictamente vinculada a una característica prohibida.

Por su parte, la discriminación puede derivar de normas fiscales sustanciales o de normas procedimentales. Sobre las primeras no cabe mayor explicación que señalar que es la que se da en los preceptos reguladores del fondo en una materia fiscal (*verbi gratia,* los referentes a la concesión de derechos de deducción, el establecimiento de tipos de gravamen en un tributo concreto,…).

190 Identificador ECLI:EU:C:2017:431.
191 Identificador ECLI:EU:C:2014:2011.
192 Identificador ECLI:EU:C:2019:504.
193 Identificador ECLI:EU:C:2010:181.
194 Identificador ECLI:EU:C:2019:99.

Merece en este punto una mayor consideración el examen de la discriminación procedimental. Por definición, esta diferenciación de trato sería la subyacente en las normas de aplicación de los tributos[195], resultando menos favorables las mismas para los ciudadanos de otros Estados miembros que para los nacionales[196]. Conforme a la jurisprudencia del TJUE, relacionando en este punto con los principios de equivalencia y efectividad determinados en el Tratado de la Unión Europea, los Estados Miembros, al manifestar su consentimiento a los Tratados, se han obligado a garantizar que los mecanismos destinados a garantizar la protección de los derechos de los ciudadanos comunitarios no sean menos favorables que los existentes para recursos similares de Derecho interno ni hagan imposible en la práctica o de una dificultad excesiva el ejercicio de los derechos de los ciudadanos comunitarios. Pueden apreciarse, al efecto, las Sentencias de 29 de julio de 2019, *Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen,* asunto C-411/17[197]; o la Sentencia de 11 de septiembre de 2019, *Călin,* asunto C-676/17[198].

Teniendo en cuenta estas cuestiones, se debe proceder en este punto a señalar que esta igualdad reconocida en el Tratado y claramente definida y delimitada por la jurisprudencia, no implica el hecho de que los Estados miembros (evidentemente, también las Comunidades Autónomas) puedan establecer un trato diferenciado para los ciudadanos comunitarios de otros Estados. En ocasiones, esa diferenciación no tendrá lugar tanto por criterios de nacionalidad como por razones de residencia[199], dada cuenta de que es ésta y no aquella el punto de conexión básico en múltiples tributos para determinar las diferencias de trato[200].

Así, la situación de residentes y no residentes fiscales no son objetivamente comprables, por lo general, debido a que presentan diferencias tanto desde el punto de vista de la fuente de los rendimientos obtenidos como de la capacidad contributiva o de la situación personal y familiar. Ello produce que las diferencias sustantivas de trato entre estos dos tipos de sujetos pasivos no sea una discriminación contraria al Tratado, conforme a la jurisprudencia del TJUE (tómense en

195 Ello se encuentra en relación con el principio de confianza legítima, que persigue un objetivo tan elemental como el de que las relaciones entre poderes públicos y ciudadanos se desarrollen en un marco de estabilidad y seguridad jurídica. *Cfr.* MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *op. cit.,* p. 311.

196 Tal discriminación se puede llevar a cabo de diversas maneras: plazos menores para el ejercicio de derechos y práctica de alegaciones, menores audiencias, menores accesos a documentos, restricciones a la hora de aportación de pruebas, otros aspectos que perturban el derecho de defensa de las pretensiones del contribuyente, etc.

197 Identiicador ECLI:EU:C:2019:622.

198 Identificador ECLI:EU:C:2019:700.

199 *Cfr.* RUBIO GUERRERO, J.J., "Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la doble imposición internacional", en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 77-79.

200 Ahora bien, cabe advertir que según reiterada jurisprudencia del TJUE, como muchas veces los residentes de otros Estados son también nacionales de ellos, se acaba convirtiendo en un trato discriminatorio para otros ciudadanos de la Unión Europea por razón de la nacionalidad.

consideración, al efecto, la Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker,* asunto C-279/93[201]; y la Sentencia de 11 de agosto de 1995, caso *Wielockx,* citada anteriormente.

2.2.3 Principales manifestaciones en los sistemas fiscales regionales

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas del principio general de no discriminación fiscal contenido en el art. 18 TFUE, procede a continuación realizar un breve examen de cómo se manifiesta el mismo en los sistemas fiscales regionales, prestando una especial atención a los casos de las Comunidades Autónomas españolas. Para ello se tendrán en cuenta los pronunciamientos dictados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea así como ciertos aspectos doctrinales.

En línea de principio se debe destacar que la mayor parte de casos advertidos en los que se ha pronunciado el Tribunal de Justicia respecto a medidas fiscales regionales que contrarían el Derecho de la Unión Europea lo hacen en relación con diferentes libertades de circulación, de las que nos ocuparemos en un momento posterior, y no tanto en relación con el principio general de no discriminación proclamado en el art. 18 TFUE, sin perjuicio de que se le puedan advertir ciertos paralelismos y aplicaciones, en especial en lo que respecta a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales.

Resulta de interés en este punto, por su cercanía al sistema gallego, aludir a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de febrero de 2021, *Novo Banco S.A./Junta de Andalucía,* asunto C-712/19[202]. En este caso se resuelve una cuestión prejudicial planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo por un litigio existente entre una entidad financiera y la Comunidad Autónoma. Los hechos subyacentes consisten en la aprobación por el legislador de la región de un tributo propio, el IDECA, con el cual se pretende gravar a las entidades bancarias por la tenencia de depósitos de clientes que comporten la obligación de restitución. En la determinación de la cuota líquida de este tributo, se establecieron en su normativa una serie de deducciones que favorecían de manera especial a las entidades con domicilio social en el territorio andaluz.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

201 Identificador ECLI:EU:C:1995:31.
202 Identificador ECLI:EU:C:2021:137.

Dado que la entidad financiera *Novo Banco S.A.* es una sociedad con domicilio fiscal en el territorio portugués no tenía derecho a aplicar estas deducciones, motivo por el cual impugnó, primero en vía económico-administrativa y ulteriormente por medio de recursos jurisdiccionales, las liquidaciones notificadas por la Administración Tributaria andaluza, al considerarlas un supuesto de discriminación por razón de la nacionalidad proscrita en el art. 18 TFUE y al suponer un ataque a las libertades de circulación, tanto de establecimiento como de capitales.

Respecto a ello, el Tribunal de Justicia ha considerado que la diferencia de trato existente a la hora de la obtención de las deducciones supone un supuesto de discriminación contrario al Tratado y a la libertad de establecimiento, puesto que no existen razones objetivas que justifiquen esa diferencia en el trato por el mero hecho de disponer el domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma (apartado 28). Ahora bien, respecto a la deducción establecida por la tenencia de sucursales en la región, no considera el juzgador europeo, *a priori,* que se trate de un supuesto de discriminación, a menos que en la práctica esta deducción genere una diferenciación injustificada por razón de la ubicación del domicilio social de las entidades de crédito afectadas, cuestión que deja en manos del Alto Tribunal español (apartado 33).

Con respecto al particular caso de Galicia se debe destacar que, hasta la fecha, no ha sido dictada ninguna Sentencia o resolución por el Tribunal de Justicia referente a una vulneración del principio de no discriminación por el legislador autonómico gallego. Será por tanto objeto de la presente investigación en los próximos Capítulos poner de manifiesto posibles discrepancias con el referido principio antes de que se planteen cuestiones prejudiciales u otros recursos jurisdiccionales con respecto a ello, con el objeto de prevenir los mismos y contribuir a la garantía de la seguridad jurídica de los sujetos pasivos.

2.3 Las libertades de circulación como medio de tutela del mercado interior

Ya hemos tenido ocasión de apreciar en un momento anterior que el establecimiento del mercado común ha sido, desde la adopción del Tratado de París de 1951 constitutivo de la CECA, un elemento esencial. Así, en este texto, con ánimo de proteger su correcto funcionamiento, se

USC DE COMPOSTELA

reconocieron las libertades de circulación de trabajadores de carbón y acero en los arts. 68 y 69, y la libre circulación de transportes de estas mercancías en el art. 70.

Este reconocimiento de libertades, todavía embrionario en el seno comunitario, tendría su mayor expansión con la adopción del Tratado de Roma de 1957 constitutivo de la CEE. En su texto se reconocieron la libre circulación de mercancías en los arts. 10 y 11, no quedando limitadas exclusivamente al carbón y al acero. Del mismo modo, se reconoció la libre circulación de trabajadores (arts. 48 a 51), el derecho de establecimiento (arts. 52 a 58), la libertad de prestación de servicios (arts. 59 a 66) y la libre circulación de capitales (arts. 67 a 73).

Estas libertades de circulación, claves en el desarrollo del mercado interior[203], continuaron perfilándose en posteriores Tratados de la Unión Europea, desde Maastricht hasta Lisboa, pasando por el Proyecto fallido de Constitución Europea.

Así, el art. 26 TFUE establece que la Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados, al igual que señala que el mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada.

La relevancia en el sistema jurídico y en el funcionamiento económico de la Unión Europea de estas libertades han sido puestas de manifiesto de manera reiterada por la jurisprudencia. Con carácter previo resulta interesante recordar las aseveraciones llevadas a cabo por el Abogado General F. G. JACOBS en el apartado 11 de sus Conclusiones sobre el caso *Phil Collins,* asunto C-92/92[204], que posteriormente fueron acogidas en la Sentencia de 20 de octubre de 1993[205]. En el referido apartado, se afirmaba que la Unión Europea no consistía en un mero acuerdo comercial como podría tener lugar en el seno de una organización internacional de cooperación, sino que

203 Según señala la doctrina, con la lectura de los Tratados fundacionales de las Comunidades ya se aprecia que la constitución de un mercado común y la aproximación de las políticas económicas nacionales eran concebidas como los instrumentos fundamentales del proceso de construcción europea desde una perspectiva integradora. Así, el Tratado supeditaba la prosperidad de la Comunidad y la realización de su objetivo a corto plazo a la existencia de un espacio común unificado. *Cfr.* PÉREZ DE LAS HERAS, B., *El mercado interior europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales,* 2ª edición, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2008, p. 17. Del mismo modo, algunos autores han afirmado que se pretende crear un espacio económico unificado cuyas características se aproximen en la mayor medida de lo posible a las propias de un mercado nacional. *Cfr.* SÁENZ DE SANTAMARÍA, P.A., GONZÁLEZ VEGA, J.A. y FERNÁNDEZ PÉREZ, B., *Introducción al Derecho de la Unión Europea,* 2ª edición, Eurolex, Madrid, 1999, p. 623.

204 Identificador ECLI:EU:C:1993:276.

205 Identificador ECLI:EU:C:1993:847.

consiste en una empresa común en la que todos los nacionales comunitarios pueden participar como personas, teniendo derecho a trabajar, vivir y ejercer sus actividades en otros Estados Miembros en las mismas condiciones que su población nacional.

Esta significación de las libertades de circulación en el ordenamiento de la Unión Europea no resulta ajeno a los sistemas fiscales nacionales y regionales, dado que, como ya hemos afirmado en un momento anterior, aunque la organización no tenga atribuidas competencias en materia de fiscalidad directa (y, en diversos ámbitos, tampoco en la indirecta), los Estados – y sus regiones políticas y administrativas autónomas – deben ejercer su actividad legislativa conforme al Derecho Comunitario. Ello queda de manifiesto en la multiplicidad de resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea referentes a situaciones de contradicción con las referidas libertades y que deben ser analizadas para sentar las bases de la presente investigación.

Al efecto, siguiendo el orden de reconocimiento y regulación que se ha adoptado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, comenzará realizándose un examen de la libertad de circulación de mercancías. Posteriormente, se examinará la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y, finalmente, la libertad de circulación de capitales y pagos.

2.3.1 Libre circulación de mercancías

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea destina el Título II de su Tercera Parte a la libre circulación de mercancías, como una de las políticas y acciones internas de la Unión, junto a la consecución del mercado interior. En este sentido, establece el art. 28.1 del instrumento normativo:

> *"La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países".*

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

En el ámbito de la fiscalidad, esta libertad de circulación, esencial en la consecución de la unión aduanera y del mercado interior[206], implica que los Estados miembros no podrán fijar exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana. No obstante, esta no será la única regla a cumplir por los Estados para la consecución real de esta garantía, dado que tampoco podrán establecer restricciones cuantitativas a los movimientos de mercancías en la frontera ni tributos internos discriminatorios de productos procedentes de países pertenecientes a la Unión. Del mismo modo, hay autores que apuntan en relación con la plena consecución de esta libertad la prohibición de ayudas de Estado[207].

Con respecto a los derechos aduaneros y exacciones de efecto equivalente, prohíbe el art. 30 TFUE a los Estados Miembros el establecimiento de derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Respecto a los primeros, ya hemos apreciado que su fijación corresponde a las Instituciones de la Unión al ser una competencia exclusiva de ésta atribuida por los Estados Miembros – recuérdese el art. 3.1 a) TFUE –[208], la cual se ha consumado en la aprobación, entre otras normas en la materia, del Reglamento 952/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión[209], así como del Reglamento de Ejecución 2015/2447, de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015[210], por el que se establecen las normas de desarrollo de aquél.

Por lo que respecta a las exacciones de efecto equivalente, para poder conocer con precisión en qué consiste esta institución jurídica se hace indispensable acudir a la jurisprudencia del TJUE, que ya en su Sentencia de 1 de julio de 1969, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders*, en la que se acumulan los asuntos C-2/69 y C-3/69[211], y que resolvía una cuestión prejudicial planteada en el

206 Sobre ello la Comisión Europea ha determinado que la unión aduanera y las libertades de circulación, poniendo especial atención en la libre circulación de mercancías, es un elemento esencial de la Unión Europea, de tal suerte que este mercado único es el más importante del mundo industrializado y, al no tener fronteras económicas internas, es el catalizador de la integración económica de la Unión. *Cfr.* COMISIÓN EUROPEA, *Política aduanera de la Unión Europea,* Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1999, p. 4.

207 Especialmente si estas medidas son de carácter proteccionista a través de la articulación de las normas fiscales. *Cfr.* GARCÍA PÉREZ, R., *Libre circulación de mercancías y competencia desleal en la Comunidad Europea,* editorial Marcial Pons, Madrid, 2005, pp. 21-23.

208 La atribución de esa competencia como exclusiva para las Instituciones comunitarias resulta evidente, dada cuenta de que el establecimiento en su seno de una unión aduanera implicará, inexorablemente, que sean sus órganos los que se encarguen, de manera unificada, de suprimir todos los derechos de aduana, de crear un arancel aduanero común aplicable en todos los Estados Miembros y una política comercial común como componente externo. *Cfr.* HERRERA OROZCO, C. G., *Derecho Aduanero Tributario de la Unión Europea,* Bosch Editor, Barcelona, 2016, pp. 27-28.

209 *DOUE L* 269, de 10 de octubre de 2013.

210 *DOUE L* 343, de 29 de diciembre de 2015.

211 Identificador ECLI:EU:C:1969:30

seno de un litigio sobre una tasa establecida por Bélgica que gravaba las importaciones de diamantes, establecía en el apartado 18 que una exacción de efecto equivalente se define como una carga pecuniaria unilateralmente impuesta, sea cual fuere su denominación, que grave las mercancías importadas por el mero hecho de atravesar la frontera cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, aún cuando no se recaude en beneficio del Estado, no tenga efecto discriminatorio o proteccionista y el producto no se encuentre en competencia con la producción nacional.

En cuanto a la proscripción de restricciones cuantitativas, establece el art. 34 TFUE la prohibición entre los Estados miembros de las restricciones cuantitativas a la importación y todas las medidas de efecto equivalente. Por su parte, el art. 35 del instrumento hace lo mismo con las restricciones a la exportación.

El concepto concreto de estas instituciones se halla de nuevo en la jurisprudencia. Así, la Sentencia de 11 de julio de 1974, *Dassonville,* asunto C-8/74[212] las define, en su apartado quinto, como "*toda normativa comercial de los Estados Miembros que pueda obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario*". Estas restricciones, por su parte, pueden derivarse de una diferencia de trato entre los mismos productos, en función de si son nacionales o importados – o según el Estado de importación[213] -, o puede tratarse de medidas que se apliquen con independencia del Estado miembro de origen pero que establezcan las características que han de revestir los productos a introducir en el país (esto es, restricciones cualitativas a los movimientos de mercancía en frontera)[214].

Del mismo modo, se debe destacar que aunque una medida de un Estado miembro no tenga por objeto ni como efecto tratar de manera menos favorable a productos procedentes de otros Estados Miembros está incluida en el concepto de medida de efecto equivalente a restricción cuantitativa si obstaculiza el acceso al mercado de un Estado miembro de los productos originarios

212 Identificador ECLI:EU:C:1974:82.

213 Precisamente, la Sentencia *Dassonville* se debe a la exigencia a los importadores de whisky escocés a Bélgica de certificados de origen de las autoridades aduaneras, cuya complejidad burocrática no es desdeñable según afirmaron en sus alegaciones. Tal y como podían ser esos certificados podrían ser otro tipo de licencias, documentos administrativos o práctica de exámenes o controles en frontera.

214 En este sentido, la archiconocida Sentencia de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral,* asunto C-120/78 (Identificador ECLI:EU:C:1979:42), con la que el TJCE resolvió una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional alemán, estableció que en el concepto de medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas a la importación y exportación también se encontraban incluidas las prohibiciones de fijar en este tipo de normas requisitos consistentes en cualidades concretas, tal y como era la determinación de un grado alcohólico mínimo para las bebidas espirituosas destinadas al consumo humano (en este caso, licor *Cassis de Dijon*, nombre con el que también se conoce el asunto).

de otros Estados de la Unión (*vid.* Sentencia de 3 de abril de 2014, *Comisión/España,* asunto C-428/12[215], y la Sentencia de 18 de junio de 2019, *Austria/Países Bajos,* anteriormente citada).

Debemos tener presente en este punto, no obstante, que los Estados Miembros no tienen una prohibición absoluta para establecer este tipo de medidas. De esta manera, el art. 36 TFUE señala una serie de motivos por las que se permite que los países de la Unión establezcan este tipo de disposiciones fiscales. Tal es el caso de razones justificadas de orden público, moralidad y seguridad pública, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial[216].

No obstante esto, la disposición nacional debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no exceder de lo necesario para alcanzarlo (Sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Comisión/Bélgica,* asunto C-150/11[217], y Sentencia de 12 de noviembre de 2015, *Visnapuu,* asunto C-198/14[218]). Así, no será lícita con arreglo al precepto examinado una restricción cuantitativa cuando puedan protegerse, de modo igualmente eficaz estos valores descritos con medidas menos restrictivas que las prohibiciones o limitaciones de los intercambios en el mercado interior (*cfr.* Sentencia de 8 de octubre de 2020, *Kohlpharma*, asunto C-602/19[219], apartado 41).

Finalmente, como se ha señalado con anterioridad en el presente apartado, la libre circulación de mercaderías en la unión aduanera exige el establecimiento de la prohibición, para los Estados Miembros, de tributos en su sistema fiscal que sean discriminatorios. Al efecto, el art. 110 TFUE establece que ningún Estado miembro podrá gravar, directa o indirectamente, los productos de los demás Estados Miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares. Del mismo modo, los Estados no podrán gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

215 Identificador ECLI:EU:C:2014:218.

216 Adicionalmente, la Sentencia *Rewe-Zentral* permitió establecer excepciones adicionales a las recogidas en los Tratados siempre que se hallasen fundamentadas en exigencias imperativas. Según señala la doctrina, esta interpretación transgrede el principio de taxatividad que informa el precepto del Tratado. No obstante, el TJUE con celeridad matizó que las causas de interés legítimo imperativo no podrían acogerse de manera extensiva, sino que deberían consistir en una lista cerrada evitando posibilidades de excepción que conculcasen, en la práctica, el correcto funcionamiento del mercado interior. Para mayor información sobre esta cuestión puede consultarse a PÉREZ DE LAS HERAS, B., *op. cit.,* pp. 58 y siguientes.

217 Identificador ECLI:EU:C:2012:539.

218 Identificador ECLI:EU:C:2015:751.

219 Identificador ECLI:EU:C:2020:804.

Uno de los primeros extremos que debemos tomar en consideración para discriminar este concepto de tributo interno discriminatorio y el tributo que vulnera la prohibición de no discriminación general establecida en el art. 18 TFUE es que por medio del art. 110 del instrumento se pretende tutelar la libre circulación de mercancías y libre competencia poniendo como objeto del tributo los *productos*, mientras que la cláusula general se refiere a toda forma de discriminación por razón de la nacionalidad.

En otro orden de ideas, respecto a la similitud entre productos nacionales y originarios de otros Estados comunitarios, el TJUE, en su Sentencia de 27 de febrero de 1980, *Comisión/Francia,* asunto C-168/78[220], ha manifestado que la misma se da sobre los productos que presentan propiedades análogas y que satisfacen las mismas necesidades de los consumidores.

En cuanto a las formas de practicar los legisladores esta discriminación fiscal, según el juzgador luxemburgués en su Sentencia de 26 de junio de 1991, *Comisión/Luxemburgo,* asunto C-152/89[221], puede darse por un cálculo diferente de la obligación tributaria entre producto nacional y extranjero bien por la existencia de diferentes tipos de gravamen, de diferentes maneras de calcular la base imponible o por el reconocimiento o no de distintos derechos a deducir.

Realizando un examen global de los aspectos examinados se podrá apreciar que las obligaciones establecidas por los Tratados se dirigen, en esencia, a los Estados. Como ya hemos señalado en un momento anterior, estas obligaciones repercuten también en los límites para establecer la normativa fiscal de cada región integrante de esos Estados, de tal suerte que si no se produjere tal cumplimiento nos hallaríamos, inexorablemente, ante la creación de fronteras fiscales interiores.

Respecto a ellas, señala NIETO MONTERO que el establecimiento por entes menores de tributos que funcionen en la práctica como derechos de aduana, sería el supuesto más burdo de conflicto entre normas tributarias infraestatales y el Derecho Europeo, y, consecuentemente, el más

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

220 Identificador ECLI:EU:C:1980:51
221 Identificador ECLI:EU:C:1991:272.

sencillo de detectar y atajar, motivo por el cual ha requerido una menor atención del juzgador europeo[222].

Prosigue este autor señalando que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, en el seno de las obligaciones de las regiones a respetar las normas establecidas para garantizar la libre circulación de mercancías en el mercado interior, ha señalado que un tributo proporcional al valor en aduana de los bienes percibido por un Estado sobre las mercancías introducidas en una región de su territorio, constituye exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, no sólo en cuanto grava las mercancías introducidas en esta región procedentes de otros Estados miembros, sino también cuando se percibe sobre las mercancías introducidas en dicha región procedentes de otra parte de ese mismo Estado.

Al efecto, resultan citadas la Sentencia de 14 de septiembre de 1995, *Simitzi,* asunto C-485/93[223], y la Sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Carbonati Apuani SrL/Comune di Carrara,* asunto C-72/03[224], si bien se puede destacar adicionalmente que la misma doctrina se ha mantenido férrea e inequívoca hasta el momento actual, pudiendo notarse resoluciones tales como la Sentencia de 8 de junio de 2006, *Koornstra,* asunto C-517/04[225]; o la Sentencia de 2 de octubre de 2014, *Orgacom BVBA/Vlaamse Landmaatschappij,* asunto C-254/13[226].

En resumidas cuentas, ni los Estados ni los entes regionales que los componen como es el caso de las Comunidades Autónomas españolas[227] pueden establecer medidas fiscales, cualquiera que sea la Administración beneficiada por las mismas, que impliquen una alteración del flujo normal de mercancías, a excepción, claro está, de que nos hallemos ante alguno de los supuestos previstos por el art. 36 del Tratado de Funcionamiento, en los términos jurisprudencialmente acotados por el TJUE.

222 *Cfr.* NIETO MONTERO, J.J., "Límites derivados del reparto de la potestad tributaria entre el Estado central y los entes subcentrales en la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en CABALTA NABAIS, J., TAVARES DA SILVA, S. (coords.) y AAVV., *Controlo de estabilidade orçamental e limites territoriais ao poder tributário segundo a jurisprudência da UE,* Imprenta de la Universidad de Coímbra, Coímbra (Portugal), 2017, p. 196.

223 Identificador ECLI:EU:C:1995:281.

224 Identificador ECLI:EU:C:2004:506.

225 Identificador ECLI:EU:C:2006:375.

226 Identificador ECLI:EU:C:2014:2251.

227 En caso contrario, nos hallaríamos ante una posible vulneración constitucional al conculcar la libre circulación de mercancías en el territorio español, como hemos tenido ocasión de apreciar en el Capítulo anterior.

2.3.2 Libre circulación de trabajadores

El Título IV de la Tercera Parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se destina a la libre circulación de personas, servicios y capitales, destinándose en su estructura un Capítulo específico para cada una de estas libertades esenciales para el correcto funcionamiento del mercado interior comunitario.

Siguiendo el orden de reconocimiento y desarrollo del referido Tratado, procede en primer lugar realizar una serie de apreciaciones respecto a la libre circulación de trabajadores, reconocida en el art. 45 del texto normativo. Los dos primeros apartados del precepto exponen, al efecto, lo siguiente:

> *"1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.*
> *2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo".*

El desarrollo de esta libertad de circulación por el Derecho Derivado se ha producido en una multiplicidad de instrumentos normativos, si bien conviene en este punto destacar el Reglamento 492/2011, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión[228].

En su texto se encuentran diferentes disposiciones destinadas a la consecución en las legislaciones nacionales de la igualdad efectiva entre trabajadores europeos en lo que se refiere al acceso al empleo, igualdad en su ejercicio, protección de su familia y colaboración entre Estados e Instituciones comunitarias para la consecución de estos objetivos. Por lo que a esta investigación más interesa se debe destacar que el art. 7 del instrumento señala en su apartado primero que en el territorio de otros Estados Miembros y por razón de la nacionalidad, el trabajador nacional de un Estado Miembro no podrá ser tratado de forma diferente a los trabajadores nacionales. Ello queda

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

228 *DOUE L* 141, de 27 de mayo de 2011.

matizado en el apartado segundo, que expresa que se beneficiará de las mismas ventajas sociales y fiscales que los trabajadores nacionales.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha manifestado, ya con prontitud, sobre el contenido y alcance de esta libertad de circulación, toda vez que, como ya hemos apreciado, se lleva reconociendo con su respectiva extensión desde la adopción del Tratado constitutivo de la CECA[229].

En primer lugar, conviene tener en cuenta quiénes son los sujetos a los que se dirige el reconocimiento de esta libertad. Ya se ha expuesto en un momento anterior que los derechos reconocidos en el Tratado se encuentran dirigidos, *prima facie*, a aquellos individuos que ostenten la ciudadanía europea, derivada de la adquisición de nacionalidad de alguno de los Estados Miembros. No obstante, en este supuesto es necesario, asimismo, ostentar la posición de trabajador por cuenta ajena. Este concepto ha sido definido de manera reiterada por el juzgador europeo, considerando que el mismo es toda aquella persona que realiza, a favor de otra y bajo la dirección de ésta, la prestación laboral que se le encomienda, por la cual percibe una remuneración, cualquiera que fuere la naturaleza jurídica de la relación de empleo (*cfr.* Sentencia de 3 de julio de 1986, *Lawrie Blum,* asunto C-66/85[230], apartado 17). Es por ello que esta figura excluye, necesariamente, a los trabajadores de la Administración Pública con arreglo al art. 45.4 TFUE, al detentar estos una relación jurídica divergente de la expuesta.

Pues bien, ningún Estado Miembro, en previsión de lo dispuesto en el art. 45.2 TFUE y 7 del antedicho Reglamento, puede establecer una normativa que resulte discriminadora por razón de la nacionalidad entre estos trabajadores. Adviértase en este punto, en relación con las cuestiones anteriormente señaladas, que al haberse reconocido en esta concreta libertad la prohibición de discriminación, su aplicación desplaza al reconocimiento general efectuado en el art. 18 del Tratado al aplicarse el principio de especialidad normativa.

229 Resulta interesante destacar que en un primer momento la libertad se reconocía de manera exclusiva a los trabajadores, pero que el Derecho Derivado extendió los sujetos activos determinados en los Tratados también a los integrantes de sus familias, aún cuando no ostentaran la nacionalidad de uno de los Estados Miembros. Para profundizar en estas cuestiones resulta interesante la obra de GOIZUETA VÉRTIZ, J., *El Derecho comunitario y la libertad de circulación y residencia de las personas en España: implicaciones del estatus de ciudadanía de la Unión,* Instituto de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2001, pp. 15 y siguientes.

230 Identificador ECLI:EU:C:1986:284.

Sobre ello se ha pronunciado reiteradamente el TJUE, señalando que el conjunto de disposiciones del Tratado de Funcionamiento relativas a la libre circulación de trabajadores tiene por objeto facilitar a los ciudadanos de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio comunitario, y se opone a las medidas que pudieran colocar a estos ciudadanos en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado Miembro (Sentencia de 13 de noviembre de 2003, *Schilling,* asunto C-209/01[231], Sentencia de 16 de octubre de 2008, *Renneberg,* asunto C-527/06[232], y Sentencia de 22 de junio de 2017, *Bechtel,* asunto C-20/16[233]).

Las discriminaciones fiscales que conculcan esta libertad de circulación de trabajadores se han manifestado, por parte de los Estados Miembros, de diferentes maneras en el seno de la estructura de liquidación del impuesto – normalmente, dada la condición de los sujetos pasivos, en el tributo que grava los rendimientos de personas físicas, tal y como es el caso del IRPF e IRNR y sus homólogos extranjeros –.

Así, si atendemos *verbi gratia* a la archiconocida Sentencia de 8 de mayo de 1990, *Biehl,* asunto C-175/88[234], Luxemburgo tenía una legislación reguladora del Impuesto sobre la Renta que establecía que el importe de retenciones practicadas e ingresadas a cuenta por el empleador derivadas del tributo del asalariado, una vez fuesen superiores a la cuota efectivamente autoliquidada por el contribuyente, no le serían devueltas sino que quedarían en favor del Tesoro Público al ser el sujeto pasivo residente del territorio de aplicación del impuesto parte del año o bien porque lo abandonan durante el período impositivo. Pues bien, en este supuesto, el TJUE consideró la medida como una restricción de salida (*exit tax*) contraria a la libre circulación de los trabajadores al suponer una especie de sanción que haría menos atractivo el abandono de ese Estado Miembro para instalarse como trabajador asalariado en otro Estado Miembro.

Por su parte, la Sentencia de 28 de enero de 1992, *Bachmann,* asunto C-204/90[235] recoge el caso de la legislación belga que impedía la deducción del impuesto sobre los salarios el importe de las primas de seguro de enfermedad e invalidez abonadas cuando el asegurador no se encontrase en el Estado, algo considerado contrario a la libre circulación de trabajadores por el juzgador europeo en el sentido de que esta regulación tributaria provoca que los asegurados repelan las opciones de

231 Identificador ECLI:EU:C:2003:610.
232 Identificador ECLI:EU:C:2008:566.
233 Identificador ECLI:EU:C:2017:488.
234 Identificador ECLI:EU:C:1990:186.
235 Identificador ECLI:EU:C:1992:35.

aseguramiento que les ofrecen otras compañías ubicadas en otros Estados Miembros, lo cual condiciona a potenciales emigrantes a permanecer en Bélgica y no a instalarse para desempeñar su actividad asalariada en otros Estados Miembros.

Del mismo modo, también se pueden observar ejemplos de discriminación en la determinación de distintos regímenes de imposición de trabajadores por cuenta ajena en función de la residencia fiscal, siendo normalmente más favorables para los nacionales o residentes que no abandonen el Estado durante el ejercicio o durante una cantidad de tiempo posterior a su finalización[236].

En esencia, como se puede apreciar, supone discriminación fiscal según la jurisprudencia europea todo trato diferenciado de manera injustificada y sin atender a razones objetivas respecto a otros trabajadores comunitarios en los tributos que puedan afectar al desempeño de su actividad laboral asalariada, lo cual se manifiesta tanto en que las condiciones fiscales repriman su voluntad de ejercer su trabajo dependiente en ese Estado Miembro como a no ver atractiva la emigración a otro Estado Miembro derivado del establecimiento de restricciones de salida, entre otras cuestiones, todos ellos aspectos recogidos en el contenido de esa libertad de circulación *ex* art. 45.3 TFUE.

Cabe ahora preguntarse si existen, como acaecía en la libre circulación de mercancías, límites que posibiliten establecer este tipo de restricciones. Esta cuestión se resuelve por el inciso inicial del apartado tercero del art. 45 TFUE, que las permite por razones de orden público, seguridad y salud pública. Ahora bien, debemos recordar, según reiterada jurisprudencia, que la medida ha de ser adecuada para la realización del objetivo legítimo permitido por el texto del Tratado y que no ha de ir más allá de lo necesario para alcanzarlo[237].

Adicionalmente, la práctica del juzgador europeo ha insertado excepciones adicionales a las contenidas en el Tratado en las que existe un imperioso interés general. No obstante, se debe recordar que estas justificaciones no operan como un presupuesto para la adquisición del derecho a

236 Nótese, en este caso, la Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker,* anteriormente citada.

237 Sentencia de 6 de junio de 2000, *Verkooijen,* asunto C-35/98, entre otras. Debe tomarse además en consideración que existen ciertos motivos alegados por los Ejecutivos nacionales y regionales relativos a los incrementos de la recaudación y al desarrollo de la economía nacional para el caso de que no se establezcan restricciones de salida u otras medidas análogas a los asalariados. Ello ha sido desestimado como motivo de legítimo interés general por la jurisprudencia (*vid.* Sentencia de 16 de julio de 1998, *ICI,* asunto C-246/96; o Sentencia de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros,* asunto C-397/98.

establecerlas sino como una facultad de restringir por motivos justificados, el ejercicio del mismo[238].

2.3.3 Libertad de establecimiento

El Capítulo segundo del Título IV de la Tercera Parte del Tratado de Funcionamiento se destina a la libertad de establecimiento. El reconocimiento general de la misma se encuentra plasmado en el art. 49 del instrumento, que determina la prohibición de restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro, extendiendo la misma a las restricciones de cualquier índole relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los ciudadanos comunitarios en cualquier Estado de la Unión.

El párrafo segundo del precepto establece, además, el contenido de esta libertad, consagrando que la misma comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y sociedades.

Tomando este precepto en consideración, se debe comenzar señalando que los sujetos activos de esta libertad de circulación son, en líneas generales, autónomos y trabajadores por cuenta propia, así como empresarios emprendedores y empresas que revistan la forma de persona jurídica (adviértanse, a tal efecto, la STJUE de 27 de septiembre de 1988, *Daily Mail,* asunto C-81/97[239]; la Sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars,* C-251/98[240]; o la Sentencia de 6 de julio de 2006, *Conijin,* asunto C-346/04[241], entre otras). Este es, precisamente, uno de los grandes elementos diferenciadores de esta libertad de circulación con la libertad de circulación recogida a los trabajadores asalariados, lo cual genera que la aplicación de una de ellas al supuesto en cuestión excluya, necesariamente, a la otra.

Por su parte, conviene también realizar una delimitación de esta libertad con la de prestación de servicios que examinaremos en un momento posterior. Según reiterada jurisprudencia, la aplicación de una u otra dependerá del hecho de que el operador económico esté establecido en el

238 *Cfr*: GUTIÉRREZ-SOLAR CALVO, B., *El desplazamiento temporal de trabajadores en la Unión Europea,* editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000, pp. 101-102.
239 Identificador ECLI:EU:C:1988:456.
240 Identificador ECLI:EU:C:2000:205.
241 Identificador ECLI:EU:C:2006:445.

Estado Miembro en el que ofrece el servicio. En caso afirmativo, nos hallaremos ante un supuesto comprendido en el ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento. Por el contrario, si el operador no se halla establecido en dicho Estado de destino es un prestador transfronterizo comprendido en el ámbito de aplicación del principio de libre prestación de servicios (pueden confrontarse, al efecto, el apartado 31 de la Sentencia de 2 de septiembre de 2021, *TP/Institut des Expertes en Automobiles,* asunto C-502/20[242]; y el apartado 34 de la Sentencia de 22 de noviembre de 2018, *Voralberger Landes – und Hypothekenbank,* asunto C-625/17[243], así como la jurisprudencia citada por ellos).

Realizada esta delimitación conceptual, conviene a continuación que nos detengamos en el contenido de esta libertad de circulación. Ya hemos apreciado que el párrafo segundo del art. 49 TFUE contiene una breve referencia a esta cuestión, mas debe ser completada a efectos prácticos con la definición dada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Al efecto, si se aprecia la Sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas,* asunto C-196/04[244], sin perjuicio de otras muchas resoluciones, el concepto de establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en el Estado miembro de acogida con una duración indeterminada. Por consiguiente, supone una implantación real de la sociedad de que se trate en dicho Estado miembro y el ejercicio de una actividad económica efectiva en él.

Tal y como ha señalado DURÁN LÓPEZ, analizando la jurisprudencia dictada por el Tribunal luxemburgués, para que entren en juego las normas reguladoras de esta libertad tiene que existir *circulación,* no resultando aplicables las mismas para supuestos puramente internos en donde no existe traslado del profesional a otro Estado Miembro[245].

Claro está, por tanto, que por mandato de los Tratados los Estados Miembros y sus entes regionales no pueden imponer medidas, entre ellas las de índole fiscal, que supongan una alteración de esta libertad para los operadores en el mercado interior. Precisamente, el apartado 39 de la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, *Comune di Bernareggio,* asunto C-465/18[246], dice que el art. 49 TFUE se opone a cualquier medida nacional que, aun cuando sea aplicable sin discriminación

242 Identificador ECLI:EU:C:2021:678.
243 Identificador ECLI:EU:C:2018:939.
244 Identificador ECLI:EU:C:2006:544.
245 *Cfr.* DURÁN LÓPEZ, F., *Libertad de circulación y de establecimiento en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea,* editorial La Ley, Madrid, 1986, p. 62.
246 Identificador ECLI:EU:C:2019:1125.

por razón de la nacionalidad, pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio por parte de los nacionales de la UE, de la libertad de establecimiento.

Esta doctrina ha sido muy reiterada por el juzgador europeo en el ámbito de las disposiciones fiscales de los Estados y regiones, que han adoptado, al igual que en el caso de la libre circulación de trabajadores, variopintas medidas que suponían un medio arbitrario de discriminación por razón de la nacionalidad. Conviene que examinemos, en este momento, de forma sucinta, algunos de los pronunciamientos más relevantes para la presente investigación.

Si tenemos en cuenta, por ejemplo, la Sentencia de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie,* asunto C-9/02[247], podremos apreciar un asunto en el que la legislación francesa del Impuesto sobre la Renta establecía que los contribuyentes que hubiesen tenido su domicilio fiscal en territorio francés durante al menos seis de los últimos diez años quedarían sujetos, en la fecha en que trasladen su domicilio fuera del territorio nacional, a imposición por las plusvalías comprobadas de los derechos societarios. El Tribunal, considerando que el principio de libertad de establecimiento de las personas físicas tiene por objeto asegurar el goce del trato nacional en el Estado miembro de acogida impidiendo que el Estado Miembro de origen obstaculice el establecimiento en aquel de sus nacionales, prohibiéndose consecuentemente las restricciones tal libertad aunque sean de escasa relevancia. El hecho de establecer una situación fiscal desventajosa (de nuevo, una restricción de salida o *exit tax*) tiene un efecto disuasivo de las pretensiones del ciudadano europeo, motivo por el cual este tipo de medidas suponen un ataque a la libertad de establecimiento proclamada por el Tratado.

En otro orden de ideas, aunque la mayoría de tributos a analizar en el sistema fiscal gallego afectarán a la imposición de personas físicas, resultaría inexcusable que en este punto no nos detuviésemos en ciertas medidas que inciden sobre la libertad de establecimiento de personas jurídicas, toda vez que algunos de los argumentos expuestos por el Tribunal también pueden resultar de utilidad futura por la semejanza de ciertas cualidades o relaciones jurídicas de los sujetos pasivos.

Para ello debemos señalar, en primer lugar, que el derecho de establecimiento se ejerce normalmente por estos sujetos mediante la creación de agencias, sucursales o filiales o participando en la constitución de una sociedad en otro Estado Miembro (Sentencia de 25 de octubre de 2017,

247 Identificador ECLI:EU:C:2004:138.

Polbud, asunto C-106/16[248]), extremos que no se pueden conculcar con disposiciones de naturaleza fiscal.

Por su parte, si se atiende a la Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sportés Divatkereskedelmi,* asunto C-385/12[249], y a la Sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED,* asunto C-234/16[250], dicen que una exacción obligatoria que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo pero que perjudica en la mayor parte de los casos, por sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otros Estados Miembros y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en el Estado miembro de tributación supone una discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por el Tratado.

En cuanto a los límites de estas prohibiciones de trato por los poderes públicos de los Estados Miembros se debe acudir a lo establecido en el art. 52.1 TFUE, que señala que las disposiciones relativas a libertad de establecimiento no imposibilitarán la aplicabilidad de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que prevean un régimen especial para los extranjeros por razones de orden, seguridad y salud públicas. En todo caso, estas limitaciones deben ser adecuadas y proporcionadas al fin legítimo que se pretende tutelar, y no imponerse en el caso de que pudiesen lograrse por otros medios menos lesivos para la libertad proclamada (*cfr.* Sentencia de 27 de septiembre de 1988, *Daily Mail,* anteriormente citada, entre otras).

2.3.4 Libertad de prestación de servicios

El Capítulo III del Título IV de la Tercera Parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea queda destinado a la libre prestación de servicios en el mercado interior.

A semejanza de lo que acaecía con las libertades anteriores, el primer precepto destinado a ella realiza una proclamación general, destinándose los sucesivos a regular ciertas peculiaridades sobre su ejercicio y alcance.

248 Identificador ECLI:EU:C:2017:804.
249 Identificador ECLI:EU:C:2014:47.
250 Identificador ECLI:EU:C:2018:281.

Así, atendiendo al art. 56 TFUE, quedan prohibidas las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Unión para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un Estado Miembro que no sea el del destinatario de la prestación.

Por su parte, el art. 57 del instrumento normativo señala que se consideran como servicios las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración, en la medida en que no se rijan por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías[251], capitales y personas. Los servicios comprenderán, en particular, actividades de carácter industrial, mercantil, artesanales y las actividades propias de las profesiones liberales.

Según la jurisprudencia del TJUE, el concepto de "servicio" en el sentido del Tratado puede abarcar servicios de muy distinta naturaleza, incluidos servicios que un operador económico establecido en un Estado miembro realice de manera más o menos frecuente o regular, incluso durante un período prolongado, para personas establecidas en uno o varios Estados miembros. Según el juzgador europeo, ninguna disposición del Tratado permite determinar la duración o frecuencia a partir de la cual la prestación de servicio en otro Estado no puede considerarse ya una prestación de servicios en el sentido del Tratado (Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Schnitzer,* asunto C-215/01[252]; y Sentencia de 10 de mayo de 2012, *Duomo Gpa y otros,* asunto C-357/10[253]). Además, el carácter temporal de la prestación de servicios no excluye la posibilidad de que el prestador se dote en el Estado miembro de acogida de cierta infraestructura en la medida en que la misma sea necesaria para realizar la prestación (Sentencia de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard,* asunto C-55/94[254]).

En otro orden de ideas, en esta misma Sentencia de 30 de noviembre de 1995 se señala que la lista de servicios que se prevén en el art. 57 TFUE no es cerrada e incluye cualquier actividad económica a cambio de una remuneración siempre que ello no implique una relación de subordinación respecto a un empleador y siempre que su desplazamiento al Estado del destinatario se realice con carácter temporal. Con ello se discrimina de la libre circulación de trabajadores, excluyéndola.

251 Sobre esto ya señala el art. 58.1 TFUE, de manera especial, que la libre prestación de servicios en materia de transportes se regirá por las disposiciones del Título relativo a los transportes, anteriormente examinado.
252 Identificador ECLI:EU:C:2003:662.
253 Identificador ECLI:EU:C:2012:283.
254 Identificador ECLI:EU:C:1995:411.

A mayores de las disposiciones del Tratado de Funcionamiento, una de las principales normas del ordenamiento jurídico comunitario que regula esta libertad de circulación es la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior[255].

Conforme a su art. 16.1, los Estados Miembros respetarán el derecho de los prestadores a prestar servicios en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos. El Estado miembro en que preste el servicio asegurará la libertad de acceso y el libre ejercicio de la actividad dentro de su territorio. Además, los Estados no supeditarán el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio en sus respectivos territorios a requisitos que no respeten los principios siguientes: a) no discriminación, ni directa ni indirecta; b) necesidad; y c) proporcionalidad.

Por su parte, el apartado segundo del precepto señala que los Estados Miembros no podrán restringir la libre prestación de servicios por parte de un prestador establecido en otro Estado Miembro mediante la imposición de obligaciones de que el prestador esté establecido en el territorio nacional, que obtenga autorizaciones concedidas por la nación para poder operar, que tenga que tener cierta forma o infraestructura para operar en el territorio u otro tipo de requisitos. No obstante esto, el art. 16.3 señala que ello no impide que los Estados puedan imponer con respecto a la prestación de servicios requisitos justificados por razones de orden público, seguridad o salud pública o protección del medio ambiente[256].

En la misma línea que los preceptos anteriores, el art. 19 de la Directiva establece que los Estados no pueden imponer al perceptor del servicio requisitos que restrinjan la prestación del mismo por un prestador ubicado en otro Estado Miembro, haciendo especial hincapié en limitaciones discriminatorias de las posibilidades de concesión de ayudas económicas. Asimismo, el art. 20 proscribe toda discriminación por razón de nacionalidad o residencia para tutelar esta libertad.

255 *DOUE, L* 376, de 27 de diciembre de 2006.

256 La jurisprudencia del TJUE sobre límites reitera en este punto la necesidad de proporcionalidad de la medida adoptada por las autoridades de ese Estado y que debe ser adoptada sólo si no hay otra forma de tutelar el bien que se pretende proteger por razones de imperioso interés general. (*Cfr.* Sentencia de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia,* asunto C-334/02). Entre otras, constituye una razón imperiosa de interés general que justifique la restricción a la libre prestación de servicios la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales (Sentencia de 11 de octubre de 2007, *ELISA,* asunto C-451/05).

A pesar de estas prohibiciones, no son pocos los Estados Miembros y regiones integradas en los mismos que han establecido medidas fiscales que perturban el correcto funcionamiento y aplicación de esta libertad. Para ello debemos tener en cuenta, en línea de principio, que es jurisprudencia reiterada del TJUE que los preceptos sobre libre prestación de servicios contenidos en el Tratado se oponen radicalmente a la aplicación de toda normativa fiscal que tenga por efecto hacer más difíciles las prestaciones de servicios entre Estados Miembros que las prestaciones puramente internas de un Estado Miembro (*vid.* Sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/ Alemania,* C-318/05[257]; y Sentencia de 11 de junio de 2009, *Passenheim-van Schoot,* asunto C-157/08[258]).

Algunos ejemplos de la problemática entre normativa fiscal y libre prestación de servicios se pueden apreciar en la jurisprudencia europea. Así, la relevante Sentencia de 28 de abril de 1998, *Safir,* asunto C-118/96[259], mostraba una norma fiscal sueca que establecía un régimen tributario diferente para los seguros de vida en función de si estaban suscritos con compañías aseguradoras establecidas o no en el territorio nacional. Esa diferenciación en el régimen perjudicaba claramente a los asegurados que contratasen con entidades exteriores al país, no gozando de un criterio objetivo que permita la discriminación. Por tanto, el Tribunal consideró una perturbación de la libre prestación de servicios al hacer menos atractivo para los asegurados, por las condiciones fiscales, la contratación con entidades pertenecientes a otros Estados Miembros.

Otro ejemplo se puede hallar en la Sentencia de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard,* asunto C-55/98[260], en donde se aprecia una norma fiscal danesa reguladora del impuesto sobre la renta percibida por las sociedades que permite la deducción de gastos de viajes derivados de cursos y formación adquirida por los profesionales, si bien no se permitía la deducción si los encuentros se desarrollaban en un Estado extranjero – especialmente en destinos turísticos – a menos que el lugar de destino pueda justificarse por razones profesionales, norma establecida por el fundado temor de que los sujetos pasivos empleasen artificiosamente la deducción para lograr un incentivo a sus viajes de placer.

Según el TJUE, este tipo de normas fiscales generan dificultades para deducir los gastos de participación en cursos de formación en otro Estado Miembro considerados como destinos turísticos

257 Identificador ECLI:EU:C:2007:495.
258 Identificador ECLI:EU:C:2008:308.
259 Identificador ECLI:EU:C:1998:170.
260 Identificador ECLI:EU:C:1999:533.

(en ese asunto, Creta), lo cual constituye una diferencia de trato fundada en una vulneración de la libre prestación de servicios al hacerla una opción menos atractiva, no hallándose justificada la medida por necesidades imperiosas de interés general como preservar la coherencia del sistema tributario ni por razones de eficacia de los controles fiscales.

2.3.5 Libre circulación de capitales y pagos

Finalmente, el Título IV de la Tercera Parte del Tratado de Funcionamiento se destina a la regulación de la libre circulación de capitales y pagos.

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 63 del instrumento normativo, se prohíben todas las restricciones a los movimientos de capitales y pagos entre Estados Miembros y entre Estados Miembros y terceros países.

Ahora bien, resulta inexcusable en este punto observar qué se entiende por capitales para conocer el objeto de protección en las normas fiscales de los Estados Miembros. Si se acude a la jurisprudencia del TJUE, la libertad se enfoca sobre la práctica de las inversiones y transferencias de capitales realizadas entre territorios de diferentes Estados Miembros, destinadas tanto a la capitalización de sociedades o fondos como a otros valores mobiliarios o inmobiliarios, al igual que sobre transmisiones patrimoniales tales y como pueden ser las adquisiciones de herencia, siempre y cuando los bienes o valores descritos no se hallen circunscritos al interior de un solo Estado Miembro (adviértase, al efecto, la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* asunto C-127/12[261]).

En términos más particulares, considera el Tribunal que la dicción del Tratado trae causa de la otorgada por la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1988[262], norma de Derecho Derivado que regula ciertos aspectos de esta libertad de circulación, y que los capitales descritos en el Anexo I de la misma son objeto de la protección objeto de análisis (*cfr.* Sentencia de 16 de marzo

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

261 Identificador ECLI:EU:C:2014:2130.
262 *DOCE, L* 178, de 8 de julio de 1988.

de 1999, *Trummer y Mayer,* asunto C-222/97[263]; y Sentencia de 5 de marzo de 2002, *Reisch y otros,* asunto C-515/99[264]).

Por lo que a esta investigación interesa, esta proclamación de la libre circulación de capitales se entiende sin perjuicio de lo establecido en el art. 65 TFUE, que permite, aún a pesar del reconocimiento, la aplicación de disposiciones pertinentes en el Derecho Fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto al lugar de residencia o con respecto a los lugares donde está invertido su capital, así como adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones al ordenamiento tributario y de supervisión prudencial de entidades financieras o tomar otras medidas justificadas por razones de orden o seguridad públicas. Ahora bien, conforme al precepto, estas medidas y procedimientos no pueden constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libertad de circulación.

Sobre esta cuestión también existe reiterada jurisprudencia del Tribunal luxemburgués, que establece que la normativa nacional que restrinja la libertad de circulación de capitales debe ser, al igual que acaecía con los supuestos anteriores, que la diferencia de trato se refiera a situaciones que no sean objetivamente comparables – de lo contrario habría discriminación proscrita por el Tratado – y ha de estar justificada por razones imperativas de interés general, no yendo más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo (Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte,* asunto C-181/12[265], Sentencia de 3 de abril de 2014, *Comisión/España,* anteriormente citada; y Sentencia de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania,* asunto C-211/13[266]). Además, la norma tributaria sólo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo si en verdad responde al empeño por hacerlo de manera congruente y sistemática (Sentencia de 4 de septiembre de 2014, *API,* asunto C-184/13[267]).

Conviene a continuación, siguiendo el esquema llevado a cabo en epígrafes anteriores, examinar algunos ejemplos que otorga la jurisprudencia sobre las posibles restricciones que se dan en el ámbito fiscal con respecto a esta libertad.

Así, si observamos la Sentencia de 6 de junio de 2000, *Verkooijen,* ya citada, se puede apreciar cómo en los Países Bajos existía, en la regulación del impuesto aplicable sobre los

263 Identificador ECLI:EU:C:1999:143.
264 Identificador ECLI:EU:C:2002:135.
265 Identificador ECLI:EU:C:2013:662.
266 Identificador ECLI:EU:C:2014:2148.
267 Identificador ECLI:EU:C:2014:2147.

rendimientos percibidos por las personas físicas, una disposición que supeditaba la concesión de una exención en el tributo que grava los dividendos abonados a los accionistas al requisito de que dichos dividendos sean repartidos por sociedades domiciliadas en dicho Estado Miembro, lo cual fue considerado contrario a la libertad de circulación de capitales por el TJUE.

Por su parte, la Sentencia de 26 de mayo de 2016, *Comisión/Grecia,* asunto C-244/15[268] tuvo por objeto la resolución de un recurso por incumplimiento al considerar la Institución comunitaria que la República Helénica había transgredido la protección de la libertad de circulación de capitales por establecer en su Código del Impuesto sobre Sucesiones una exención al mismo relativo a un bien inmueble recibido por herencia por el cónyuge o el hijo del *de cuius* si éstos son griegos o nacionales de un Estado Miembro de la Unión y residen de manera permanente en Grecia. Esta supeditación de residencia ha sido considerada por el Tribunal de Justicia como contraria a la libertad de circulación de capitales al tratar de forma discriminatoria el régimen de tributación de la herencia percibida, no hallándose causa de objetivo interés legítimo que justifique su adopción.

2.4 La protección de la libre competencia en el mercado interior

Habiendo sido examinadas las diferentes libertades de circulación proclamadas por el Derecho Originario de la Unión Europea y desarrolladas por diferentes disposiciones de Derecho Derivado, conviene analizar el último gran punto de conflicto entre normas regionales y ordenamiento jurídico comunitario como son la tutela de la libre competencia en el seno del mercado interior.

Si volvemos en este punto a las aseveraciones de NIETO MONTERO, las normas fiscales regionales que vulneren esta protección al otorgar ayudas de Estado incompatibles a ciertos oferentes en el mercado serán uno de los grandes puntos de conflicto con el Derecho de la Unión junto con las libertades de circulación[269].

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

268 Identificador ECLI:EU:C:2016:359.
269 *Cfr.* NIETO MONTERO, J.J., "Las haciendas de las Comunidades Autónomas… *cit.*, p. 169.

Por este motivo, con carácter preliminar al examen particular de las disposiciones normativas de la Comunidad Autónoma de Galicia sobre tributos cedidos por el Estado conviene que nos detengamos en analizar una serie de aspectos de estas ayudas que alteran la libre competencia. Al efecto, se procederá en un primer momento a examinar el régimen jurídico de las ayudas de Estado en la normativa comunitaria. Posteriormente, se procederá a tomar en consideración la situación jurídica de las ayudas conferidas por los entes regionales, haciendo especial hincapié en el caso del sector público gallego y las relaciones que ha tenido por este tema con el Derecho europeo, tomando a la postre en consideración la jurisprudencia comunitaria.

2.4.1 Régimen jurídico de las ayudas de Estado

El Título VII de la Tercera Parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea se destina a la regulación de una serie de normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones.

Por lo que a la presente investigación interesa, nos dedicaremos en este punto al examen de las normas sobre libre competencia establecidas en el Capítulo 1 del referido Título, de forma concreta, en lo que se refiere al régimen de ayudas concedidas por las Administraciones Públicas de los Estados Miembros.

Debemos tener en cuenta *prima facie* que, según afirma DEL BLANCO GARCÍA, el ordenamiento de la Unión parte de un modelo basado en la economía de mercado, el cual se asienta sobre el principio de libertad de concurrencia de oferentes para alcanzar la mejor localización de los recursos económicos, de tal suerte que los factores de producción se ubiquen en el lugar en que reporten un mayor beneficio[270]. Es precisamente por ello por lo que, ya desde el Tratado de París de 1951, se establecieron medidas para garantizar este libre mercado, con arreglo a las competencias

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

270 *Cfr.* DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *El Derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas,* Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2014, p. 39.

correspondientes, manteniéndose esta pretensión inalterable, por su relevancia, hasta el día de hoy[271].

Para la tutela de esa libre competencia, destina el Tratado de Funcionamiento una serie de disposiciones cuyos destinatarios son las empresas (arts. 101 a 106), que esencialmente se destinan a la tutela de prohibición de ejercicio de competencia desleal, repartos de mercado u otras prácticas colusorias, y otras cuyos destinatarios son los poderes públicos de los Estados (arts. 107 a 109 TFUE)[272].

El examen de estas disposiciones se llevará a cabo de la siguiente manera: en un primer momento se procederá a examinar la interdicción general de ayudas de Estado, atendiendo a la jurisprudencia del TJUE en la materia. En un momento posterior, se procederá con el análisis de las excepciones previstas en la normativa a esa prohibición general y, finalmente, se realizará un examen de la naturaleza de las medidas tributarias como ayudas de Estado a las que resultarán de aplicación las disposiciones analizadas de manera preferente.

2.4.1.1 Prohibición general

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 107.1 TFUE, salvo que los Tratados dispongan otra cosa, son incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados Miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

Una mera lectura del precepto permite extraer una serie de interpretaciones. Así, la primera de todas ellas es que frente a la prohibición general establecida se admiten las excepciones autorizadas por el texto del Tratado (principio de especialidad normativa). Asimismo, no todas las ayudas

271 La defensa de la libre competencia en el mercado interior europeo presenta una intrínseca relación con el Derecho contra la competencia desleal, clave también en la regulación europea para garantizar que los nacionales de todos los Estados Miembros puedan operar en igualdad de condiciones según las reglas del mercado. *Cfr.* GARCÍA PÉREZ, R., *op. cit.,* pp. 109-116.

272 Explica la doctrina la existencia de tal regulación específica en el Tratado indicando que estas ayudas otorgadas por las Administraciones a los particulares tienen una incidencia tal que pueden resultar incompatibles con el correcto desarrollo del libre mercado interior. Es precisamente por ello que el control de esas ayudas nacionales es considerada como una de las vertientes fundamentales de la política europea en defensa de la libre competencia. (*Cfr.* CRUCELEGUI GÁRATE, J.L., "El control de las ayudas públicas en la Unión Europea", en *Ekonomiaz: Revista vasca de economía,* núm. 61, 2006, pp. 136-137).

resultan incompatibles, sino sólo las que incidan en el funcionamiento de la competencia en favor de determinados oferentes.

No obstante, debemos analizar en línea de principio qué se debe entender por "Ayuda de Estado". Si se acude a la doctrina administrativista, señala SÁNCHEZ MORÓN que son todas aquellas actividades o medidas de los poderes públicos, integradas en la actividad administrativa de fomento, que tienen por misión estimular, incentivar o sostener determinadas actividades o iniciativas privadas, por entender que en ellas concurre un interés de carácter público[273].

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de "ayuda de Estado" en el sentido del precepto supone que concurren cuatro requisitos: la existencia de una intervención del Estado o mediante fondos estatales, que esa intervención puede afectar a los intercambios entre los Estados Miembros, que confiere una ventaja selectiva a su beneficiario y que falsea o amenaza con falsear la libre competencia (adviértanse, al efecto, la Sentencia de 13 de septiembre de 2017, *ENEA,* asunto C-329/15[274], o la Sentencia de 15 de mayo de 2019, *Achema y otros,* asunto C-706/17[275]).

Asimismo, para que las ventajas se califiquen de ayudas es necesario que sean otorgadas directa o indirectamente mediante fondos estatales y que sean imputables al Estado, pudiendo ser otorgados por sus Administraciones o mediante organismos privados creados o designados por aquellas para gestionar la ayuda pública (*vid.* Sentencia de 22 de marzo de 1977, *Steinike & Weinlig,* asunto C-78/76[276] y Sentencia de 19 de diciembre de 2013, *Association Vent De Colère!,* asunto C-262/12[277]).

Teniendo en cuenta este escenario, el art. 108 TFUE establece un examen permanente por parte de la Comisión de los regímenes de ayudas públicas existentes en los Estados Miembros, pudiendo proponer a los mismos medidas apropiadas que exijan el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior. Por otra parte, si se trata de la adopción de nuevas ayudas, deberán ser comunicadas previamente a la Comisión, que podrá requerir al Estado para que la suprima o modifique en el plazo que la Institución decida. En caso de no atender al requerimiento,

273 *Cfr.* SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo. Parte general,* 14ª edición, editorial tecnos, Madrid, 2018, p. 816.
274 Identificador ECLI:EU:C:2017:671.
275 Identificador ECLI:EU:C:2019:407.
276 Identificador ECLI:EU:C:1977:52.
277 Identificador ECLI:EU:C:2013:851.

la Comisión o cualquier otro Estado interesado estarán legitimadas para recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea[278].

Según la jurisprudencia del TJUE, con estos mecanismos se pretende que la prohibición de ayudas se encuentre dotada de un control extrajudicial permanente para las ayudas ya conferidas y de otro previo y exhaustivo para tutelar el libre mercado interior, de tal suerte que sin la declaración de compatibilidad de la nueva ayuda los Estados no podrán ejecutarlas (véanse la Sentencia de 27 de junio de 2017, *Congregación de Escuelas Pías de la provincia de Betania,* asunto C-74/16[279], y la Sentencia de 28 de octubre de 2021, *Eco Fox Srl,* asunto C-915/19[280].

2.4.1.2 Excepciones a la interdicción general

Aún a pesar de esta prohibición general, el Tratado reconoce una serie de supuestos en los que sí están permitidas las ayudas públicas, por ser compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior – sin perjuicio de las que directamente escapan de la prohibición general establecida por el Tratado al no reunir alguna de las características determinadas por su texto y por la jurisprudencia –.

Las ayudas compatibles conforme al Tratado se pueden clasificar, atendiendo a la dicción de lo preceptuado, en dos clases: las que son en todo caso compatibles y las que *podrán considerarse compatibles*.

Por lo que respecta a las primeras, se conciben como tales por el art. 107.2 TFUE las que revisten carácter social concedidas a los consumidores individuales, a condición de que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos. Igualmente, lo son las destinadas a reparar los perjuicios ocasionados por desastres naturales o por otros acontecimientos que revistan

278 Los procedimientos se pueden ver con un mayor grado de detalle en el Reglamento 2015/1589, del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del art. 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (*DOUE L* 284, de 24 de septiembre de 2015).
279 Identificador ECLI:EU:C:2017:496.
280 Identificador ECLI:EU:C:2021:887.

un carácter excepcional[281]. Adicionalmente, el texto prevé ayudas que afectarían a ciertas regiones de Alemania pero que carecen de interés para este proyecto.

En cuanto a la segunda clase de ayudas, el art. 107.3 TFUE declara que podrán considerarse compatibles con el mercado interior las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo y para las regiones ultraperiféricas consideradas en el Tratado habida cuenta de su precaria situación estructural, económica y social. También merecen esta calificación las destinadas para fomentar la realización de proyectos importantes de interés común europeo o que estén destinadas a poner remedio a una grave perturbación de la economía de un Estado Miembro. Asimismo, también pueden permitirse ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de ciertas actividades o de determinadas regiones, así como las que se destinen a promover la cultura y conservación del patrimonio, siempre que todas ellas no alteren las condiciones de los intercambios de manera contraria al interés común.

Por último, el precepto prevé una cláusula residual por las que se autoriza al Consejo, a propuesta de la Comisión, permitir otro tipo de ayudas públicas de este carácter.

A mayores de ello, el art. 108.2 TFUE prevé que a petición de un Estado Miembro, el Consejo podrá decidir que la ayuda que ha concedido o vaya a conceder dicho Estado sea considerada compatible con el mercado interior cuando circunstancias excepcionales justifiquen su adopción, sin especificarse al efecto materia alguna que sea objeto de la ayuda.

2.4.1.3 Las medidas de naturaleza fiscal como ayudas de Estado

Examinados los extremos anteriores, conviene a continuación relacionar el concepto de ayuda de Estado, en tanto ayuda pública, con la normativa fiscal.

Tradicionalmente, y así hemos tenido ocasión de apreciarlo, las ayudas públicas son, por lo general y en el sentido ordinario del término, subvenciones, las cuales son definidas en nuestro

281 Ejemplo de ello son las aprobadas en España para la reconstrucción de La Palma. Véase, al efecto, el Real Decreto-Ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (*BOE* núm. 239, de 6 de octubre de 2021).

Derecho interno por el art. 2.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones[282], como toda disposición dineraria realizada por alguna de las entidades descritas en la ley, a favor de personas públicas o privadas, siempre que cumpla los siguientes requisitos: que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios, que esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, actividad o proyecto, y que el mismo tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública. Asimismo, por cuestiones lógicas, quedan excluidas del concepto de subvenciones los beneficios fiscales con arreglo al art. 2.4, epígrafe g), del instrumento normativo.

Ahora bien, que los beneficios fiscales establecidos por los Estados y sus entes regionales no sean subvenciones, al no concebirse dentro del concepto como esa transferencia de capital, ello no excluye de ningún modo que sí sean consideradas como ayudas de Estado.

Al efecto, el TJUE ha establecido, en reiteradas resoluciones, que las medidas tributarias pueden ser consideradas susceptibles de generar una ayuda de Estado aunque no impliquen necesariamente un trasvase directo de fondos estatales, puesto que bastaría para falsear la libre competencia con el establecimiento de medidas selectivas que permitan un tratamiento fiscal mejor con respecto a otros operadores pertenecientes a Estados Miembros diferentes del país en el que se adopta la ayuda de Estado (nótese la Sentencia de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España/ Ayuntamiento de Valencia,* asunto C-387/92[283]; la Sentencia de 15 de julio de 2004, *España/Comisión,* asunto C-501/00[284]; o la Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión,* asunto C-66/02[285]).

Conviene en este punto detenernos en el concepto de "selectividad" ya expuesto en un subepígrafe anterior como elemento que califica las ayudas de Estado como incompatibles con el ordenamiento comunitario por perturbar el funcionamiento libre del mercado interior.

Así, si se aprecia el art. 107.1 TFUE, la referida selectividad alude al favorecimiento de determinadas empresas o producciones, con lo que se provoca un falseamiento de la competencia al generar una ventaja económica que los beneficiarios no habrían obtenido en condiciones normales

282 *BOE* núm. 276, de 18 de noviembre de 2003.
283 Identificador ECLI:EU:C:1994:100
284 Identificador ECLI:EU:C:2004:438
285 Identificador ECLI:EU:C:2005:768

de mercado (*vid.* apartado 79 de la STJUE de 17 de julio de 2008, *Essent Netwerk Noord,* asunto C-206/06[286]).

Algunos ejemplos sobre la materialización, desde la normativa fiscal, de estas exigencias jurisprudencialmente manifestadas pueden ser la reducción de tipos de gravamen, la creación de un régimen de exenciones sobre beneficios en favor de determinados productores u oferentes del Estado, el reconocimiento de derechos a deducir sobre base imponible o cuota íntegra o incluso el favorecimiento en cuanto al cumplimiento de obligaciones formales, en cuanto todas ellas generan beneficios económicos a estos operadores en el mercado, lo que les permitirá el acceso a una mejor explotación de su actividad comercial, en detrimento de los restantes oferentes procedentes de otros Estados Miembros.

2.4.2 Ayudas de entes infraestatales: situación actual

2.4.2.1 Ayudas de Estado y de entes regionales: la doctrina Azores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Aunque el Tratado de Funcionamiento se refiera a "Ayudas de Estado", resulta también incuestionable que las ayudas públicas llevadas a cabo por las entidades regionales que integran la organización estatal pueden suponer también una alteración de la libre competencia en el mercado interior, aunque sea en un espacio más reducido como es el propio de ese territorio concreto.

Así, debemos tomar en consideración, como ya expusimos en el Capítulo anterior, que las regiones, para gozar de verdadera autonomía, deben estar dotadas de unas capacidades normativas y de gestión de sus recursos públicos, lo que implica inexorablemente poder controlar y ordenar sus ingresos y sus gastos. Ello conlleva, de manera consecuente, que sean también capaces de gestionar las ayudas públicas que, en el desarrollo de sus políticas, lleven a efecto.

Estas ayudas tampoco pueden merecer la consideración de selectivas, en los términos anteriormente expuestos al examinar el art. 107.1 TFUE. No obstante, en este momento partimos de un enfoque distinto en cuanto a esa selectividad de medida que genera, inexcusablemente, que

USC DE COMPOSTELA

286 Identificador ECLI:EU:C:2008:413

debamos remitirnos a la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión,* asunto C-88/03[287], que sienta la celebérrima "*doctrina Azores",* dado que sus pronunciamientos versaban sobre beneficios fiscales del régimen fiscal especial del este archipiélago.

En la resolución, acogiendo los argumentos anteriormente expuestos por el Abogado General L.A. GEELHOED en sus Conclusiones de 20 de octubre de 2005[288], se procedió al examen de la compatibilidad de las medidas infraestatales en el marco del ordenamiento jurídico comunitario partiendo de tres posibles escenarios a tener en cuenta ante una norma que establezca un beneficio fiscal en un determinado territorio.

El primer escenario consistiría en la decisión de un Gobierno central que establece unilateralmente la aplicación de ese régimen tributario más favorable en una zona del territorio nacional, caso en el que el TJUE considera que sería clara la existencia de selectividad territorial al tratarse de una norma dictada por el Gobierno central. El segundo escenario implicaría, por su parte, que las competencias tributarias se hallasen distribuidas de manera homogénea entre todas las entidades infraestatales de un mismo nivel. En este punto ha señalado el Tribunal de Justicia que no cabe alcanzar ninguna conclusión respecto a la selectividad territorial de las normas al no existir una tributación estándar de la que se puedan apartar las normas de las regiones subestatales.

Finalmente, el tercer escenario abarcaría el supuesto por el que un ente infraestatal establece la norma tributaria favorable en el ejercicio de una competencia propia de la que no disponen las demás entidades de idéntico nivel en el territorio del Estado. Al efecto, considera el Tribunal que la clave del asunto se encuentra en el efectivo grado de autonomía de que gocen los entes infraestatales en cuestión. Así, si la medida fiscal más favorable ha sido insertada en cualquier modo por el Estado, estamos ante un caso de medida selectiva contraria al Derecho de la Unión, mas si la medida escapa de la competencia estatal en su adopción y consecuencias, no podrá considerarse selectiva.

Con respecto a este último escenario, para determinar cuándo un ente subestatal tiene ese grado de autonomía, el TJUE ha establecido un *triple test*, consistente en entender que el ente será lo suficientemente autónomo cuando cuente con autonomía institucional independiente del

287 Identificador ECLI:EU:C:2006:511
288 Identificador ECLI:EU:C:2005:618.

Gobierno central, con autonomía económica que genere que las consecuencias de la medida no recaigan sobre la economía del Gobierno central sino del ente territorial, y con autonomía procedimental porque las normas son adoptadas sin que ese Gobierno central pueda intervenir en su contenido. El cumplimiento de esos tres requisitos implicaría que el ente regional desempeñaría un papel esencial en la definición del medio en el que opera el oferente (*vid.,* además, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *UGT de La Rioja,* asunto C-428/06[289]).

Por tanto, deberá examinarse región por región el cumplimiento de los requisitos expuestos derivados de la doctrina jurisprudencial del TJUE. Al efecto, procederemos en el siguiente subepígrafe a exponer si los mismos se dan en el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia, como ente regional integrado en la estructura del Estado español.

2.4.2.2 Las ayudas del Sector Público gallego

Los tres requisitos del *triple test*, si bien se dan de manera sencilla en el sistema de financiación foral vigente en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, requiere para el caso de la autonomía gallega un análisis más exhaustivo al no tener un grado de independencia tan elevado, puesto que se trata, en este sentido, de una Comunidad Autónoma de régimen común.

Atendiendo al primer requisito (contar con autonomía institucional), debemos observar que, tal y como se detalla en la Sentencia *Portugal/Comisión*, al igual que en otras como por ejemplo el apartado 59 de la Sentencia de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri y Regione Sardegna,* asunto C-169/08[290], la región infraestatal ha de estar dotada de competencias autónomas atribuidas por un estatuto con fuerza de ley constitucional que la autorice a establecer impuestos propios. Tal es el caso de Galicia, dotada por su Estatuto de Autonomía de independencia política y administrativa respecto al Gobierno estatal, y estando facultada tanto por la Disposición Adicional primera de ese Estatuto, ya examinada, como por la Constitución y la LOFCA a establecer la normativa fiscal analizada, como tributo propio que es y fuente, consecuentemente, de su financiación.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

289 Identificador ECLI:EU:C:2008:488
290 Identificador ECLI:EU:C:2009:709

En lo referente al segundo requisito – contar con autonomía económica –, las consecuencias económicas del establecimiento de ayudas deben ser examinadas de una manera pormenorizada. Si se atiende al sistema de tributos propios de la autonomía, dado que la competencia para su regulación, gestión y percepción corresponde de manera exclusiva a la Comunidad Autónoma, el hecho de que se establezca una ayuda en su configuración no supondría una merma de ingresos o incremento de gastos para el Sector público estatal.

Por su parte, si se atiende al sistema de tributos cedidos a la autonomía gallega, tomando en consideración los porcentajes cedidos en virtud de la Disposición Adicional Primera del Estatuto de Autonomía, así como que las competencias normativas sobre estas figuras impositivas en virtud de la Ley 22/2009[291] son las referentes a los puntos de conexión y aspectos que inciden directamente sobre su recaudación, el establecimiento de ayudas públicas no implicaría tampoco consecuencias para el Estado central, podríamos hablar de autonomía económica también en este sentido.

En lo referente al requisito de ostentar la región autonomía procedimental, ello se manifiesta de forma clara en los tributos propios al ser adoptada la norma fiscal mediante una ley autonómica por tener competencia para ello cedida en base a la norma constitucional y al Estatuto de Autonomía, que faculta al poder legislativo gallego al dictado de tales disposiciones jurídicas, al igual que al Ejecutivo autonómico a desarrollar por normas reglamentarias los preceptos legales expuestos.

Más controvertida puede resultar la referida autonomía procedimental en la regulación de los tributos cedidos, puesto que en todo caso debe ajustarse a los puntos de conexión y competencias establecidas por la Ley 22/2009. La intervención en el contenido de esas normas por el Estado central tiene lugar de forma previa, al establecerse por ley estatal el alcance de las mismas.

Además, si tenemos en cuenta que el art. 45 de la referida ley establece que la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias normativas y de aplicación de tributos corresponde al Estado, no parece que podamos hablar de que exista, para estas figuras, una autonomía procedimental, a diferencia de lo que sí acaecía con los territorios vascos y la Comunidad Foral de Navarra, en donde no existe una cesión de tributos sino que son dictados por su correspondiente potestad tributaria en régimen paccionado con el Estado, correspondiendo la resolución de

291 Recuérdese, como ya se ha expuesto en el Capítulo I, que quedan excluidas de las mismas el IVA y los Impuestos Especiales. Además, Galicia no ha procedido a asumir las competencias normativas que se le permiten en cuanto al Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

controversias de esos pactos a una Junta Arbitral (art. 66 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco[292]; y art. 51 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra[293]).

Por ende, no habría problema en afirmar que en el sistema de tributos propios de Galicia se superaría el triple test de autonomía establecido por la jurisprudencia comunitaria, pero ello resulta cuestionable en cuanto al régimen de tributos cedidos por el Estado, lo que puede implicar la existencia de múltiples conflictos con el ordenamiento jurídico comunitario derivados de esta causa. Su existencia o no será analizada en los próximos Capítulos.

Para la conclusión del presente epígrafe y, al mismo tiempo, del Capítulo, debemos destacar en este punto que la justicia de la Unión Europea sólo se ha pronunciado respecto a la Comunidad Autónoma de Galicia por una ayuda pública dirigida al establecimiento de la televisión digital en sustitución a la difusión analógica anteriormente existente[294]. Ello lo hizo en primer lugar en su Sentencia de 26 de noviembre de 2015, *Comunidad Autónoma de Galicia/RETEGAL S.A,* asunto T-463/13[295], posteriormente recurrida en casación ante el Tribunal de Justicia, resolviendo éste por Sentencia de 20 de diciembre de 2017[296].

El marco normativo de estas ayudas derivó del Estado y fue impugnado ante la Comisión por SES Astra S.A. al considerar que el referido régimen constituía una ayuda no notificada y que falseaba la competencia entre la plataforma de radiodifusión terrestre y la de radiodifusión por satélite, considerando el Ejecutivo comunitario que en efecto producía la distorsión de competencia aducida, declarándola consecuentemente ilegal. Entre los perjudicados por esa Decisión se encontraba *RETEGAL,* motivo por el cual procedió a recurrirla ante el TJUE, no obteniendo éxito en la primera instancia y logrando sus pretensiones ante el Tribunal de Justicia, que decidió anular la decisión tomada por la Comisión Europea al considerar que el régimen de ayudas no era incompatible con el mercado interior.

292 *BOE* núm. 124, de 24 de mayo de 2002.
293 *BOE* núm. 310, de 27 de diciembre de 1990.
294 No es la única Comunidad Autónoma en la que se produjeron estas contiendas jurisdiccionales. Puede verse al efecto la Sentencia de 20 de diciembre de 2017, en la que se resuelve el asunto en los territorios de País Vasco y Cataluña.
295 Identificador ECLI:EU:T:2015:901.
296 Identificador ECLI:EU:C:2017:1002.

Será por tanto objeto de la presente investigación examinar las disposiciones normativas de Derecho Fiscal de Galicia sobre tributos cedidos por el Estado conforme a la normativa comunitaria, a la doctrina científica y a la jurisprudencia con la meta de hacer notar la imperiosa necesidad de acometer una serie de reformas en el sistema jurídico autonómico sobre esta materia, con carácter previo a la incoación de procedimientos por las Instituciones europeas. Para ello, en los próximos Capítulos tendrá lugar el examen de tres figuras impositivas de naturaleza directa. Una vez terminados estos exámenes en todos los elementos estructurales regulados, se procederá con las figuras de naturaleza indirecta.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Parte II

Tributos cedidos de naturaleza directa

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO III

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Expuestas en la Primera Parte las consideraciones preliminares cuyo entendimiento resulta necesario para la investigación a desarrollar, procede a continuación llevar a cabo el análisis de la regulación jurídica llevada a cabo por la Comunidad Autónoma de Galicia en ejercicio de sus capacidades normativas en materia de tributos cedidos por el Estado.

Al efecto, se comenzará analizando la normativa gallega relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Para ello, se realizarán una serie de consideraciones introductorias relativas a la regulación y relevancia en el sistema fiscal gallego de este tributo, así como a los extremos regulados por las potestades autonómicas, para en un momento posterior efectuar el análisis normativo *strictu sensu,* especialmente en lo que se refiere a los beneficios fiscales desarrollados, al ser las que suscitan un mayor interés en la presente investigación por sus diferentes puntos de conflicto con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

3.1 Introducción

La imposición sobre la renta y el patrimonio obtenido por las personas físicas es una realidad unánime en todos los sistemas fiscales del mundo, al igual que presente en todos los momentos de la historia de nuestra civilización[297]. Ahora bien, la realidad es que una figura semejante al IRPF no se conoció en el ordenamiento financiero de nuestro Estado hasta la llegada de la Segunda

297 Así, desde tiempos de Roma existía el *tributum capitis,* cuyo objeto era gravar la riqueza de las personas en un uno por ciento de su patrimonio (*cfr.* ESCUDERO, J.A., *Curso de Historia del Derecho. Fuentes e Instituciones político-administrativas,* 6ª edición, Gráficas Solana, Madrid, 1990, p. 166). Por su parte, la dominación árabe trajo consigo tributos como la *gabala,* cuyo hecho imponible eran las ventas realizadas por los comerciantes en los zocos (*cfr.* ESCUERDO, pp. 303-304). Desde entonces, la imposición sobre la renta obtenida por las personas se hizo más compleja por la multiplicidad de Reinos y, consecuentemente, de variopintos regímenes de tributación personal.

República, cuando en 1932, de mano del Ministro de Hacienda D. Jaime Carner Romeu, se aprobó su primera ley reguladora (entonces llamada *contribución general sobre la renta*)[298].

En la estructura del actual sistema fiscal español, el IRPF es un tributo esencial, toda vez que, tal y como expone la Exposición de Motivos de su ley estatal reguladora, "*es un tributo de importancia fundamental para hacer efectivo el mandato del artículo 31 de la Constitución Española, que exige la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica".* La doctrina, por su parte, no es ajena a esta realidad, destacando GARCÍA BERRO que es la figura impositiva más relevante del sistema fiscal español por su capacidad recaudatoria y protagonismo indiscutible como vehículo de actuación de los principios de justicia tributaria[299].

No cabe duda, por ende, de la gran relevancia del IRPF en el sostenimiento de los gastos públicos, ya que su número de contribuyentes es particularmente elevado al gravar las rentas obtenidas por las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, las que la tienen en el extranjero por razones de cargo diplomático, y las que la tienen – en aplicación de la medida prevista para evitar la elusión fiscal – en territorios de jurisdicciones no cooperativas, todo ello en virtud del art. 8 de la Ley reguladora del tributo.

Profundizando ya en la regulación jurídica del IRPF desarrollada por la Comunidad Autónoma de Galicia, conviene detenernos unos instantes para recordar, como se expuso en el Capítulo I de la presente tesis, que se trata de un tributo cedido parcialmente, de tal suerte que el Sector Público autonómico percibe el 50% de los ingresos generados. Esta cesión de rendimiento genera que la figura impositiva sea la de mayor relevancia, en cuanto a fuentes de ingreso se refiere, para la Administración Tributaria autonómica, tal y como se puede observar en la siguiente tabla, que expresa los cuatro últimos ejercicios de los que se han ofrecido datos, coincidiendo con el desarrollo de la presente investigación:

USC

298 *Gaceta de Madrid,* núm. 358, de 23 de diciembre de 1932.

299 *Cfr.* GARCÍA BERRO, F., "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)", en PÉREZ ROYO, F. (dir.) y AAVV., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial,* 13ª edición, editorial tecnos, Madrid, 2019, p. 79.

Ejercicio	Recaudación (en miles de euros)	Porcentaje que ha representado el tributo en la recaudación de Galicia mediante impuestos directos[300]
2019	2.249.016,79	90,47%
2020	2.519.366,24	90,70%
2021	2.494.586,29	91,57%
2022	2.622.130,72	91,25%

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Instituto Gallego de Estadística.
(Última actualización realizada el 28 de abril de 2023).

Por su parte, la cesión de competencias normativas establecida *ex lege* a las potestades autonómicas se centran en la fijación del importe del mínimo personal y familiar para el cálculo del gravamen autonómico (facultad en un principio no desarrollada[301], pero que se ha asumido en virtud de la reforma operada en el TRTCG en virtud de la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[302]), en la determinación de la escala autonómica aplicable a la base liquidable general y en la determinación de deducciones aplicables sobre la cuota íntegra autonómica.

Partiendo de esta situación, procede a continuación el desarrollo del análisis de la regulación efectuada por los poderes normativos gallegos en lo relativo al IRPF en relación con la normativa europea. Para ello, tomando en consideración que la regulación de la escala autonómica

300 Los datos totales de ingresos por impuestos directos comprenden el rendimiento obtenido por la Comunidad Autónoma en el IRPF, el ISD, el IP, el impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito y el impuesto compensatorio ambiental minero. De manera idéntica se efectuará la comparativa en las tablas correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Capítulo IV) y en el Impuesto sobre el Patrimonio (Capítulo V).

301 Este extremo difería de otras regiones que sí habían decidido regular este punto de manera estratégica para la ordenación del ingreso tomando en consideración aspectos tales como los índices demográficos de esos territorios. Algunos ejemplos se pueden apreciar en la Comunidad de Madrid (en donde se han incrementado los mínimos por descendientes a partir del tercero, con arreglo al art. 2 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. *BOE* núm. 255, de 25 de octubre de 2010) y en Castilla y León (que inicialmente no había establecido regulación alguna, situación que cambió con la inserción del art. 1 *bis* en virtud de la Ley 10/2014, de 22 de diciembre – *BOE* núm. 32, de 6 de febrero de 2015 –, modificando con ello el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos – *BOE* núm. 180, de 18 de septiembre de 2013). Por su parte, se debe señalar que, en nuestro entorno geográfico, ni el Principado de Asturias ni Cantabria han adoptado todavía medidas respecto a la determinación del MPF.

302 *DOG* núm. 248, de 30 de diciembre de 2022. *BOE* núm. 60, de 11 de marzo de 2023. Conforme se determina en la Exposición de Motivos de la norma legal el principal objetivo de la reforma estriba en la reducción y redistribución de la presión fiscal.

determinada en el art. 4 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, así como la determinación del mínimo personal y familiar establecido en el art. 4 bis carecen de interés, al no establecerse divergencias de tipos impositivos o de cálculo de los mínimos en función de criterios que pudiesen suscitar un problema discriminatorio, el examen se centrará en las deducciones a cuota íntegra establecidas.

Si se aprecian en conjunto, con fines de ordenación sistemática para el presente trabajo de investigación, se observa que las deducciones se pueden clasificar, a diferencia de lo que hace el texto normativo[303], en deducciones que tienen su fundamento en las circunstancias familiares del contribuyente, en las que se fundamentan en la realización de inversiones por el sujeto pasivo y en una tercera categoría cuyo sustrato no atiende a ninguna de estas razones, sino que se basan, a juicio del que suscribe, en razones de política fiscal o interés general distintas de las perseguidas con las anteriores.

3.2 Análisis de deducciones derivadas de causas familiares

3.2.1 La deducción por nacimiento o adopción de hijos

La primera deducción a cuota íntegra establecida por el legislador gallego se halla en el art. 5.2 del Decreto Legislativo 1/2011, y tiene su fundamento en el nacimiento o adopción de hijos por el contribuyente.

De acuerdo con el precepto, el sujeto pasivo puede deducir de la cuota íntegra autonómica por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, que conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto, la siguiente cuantía:

> a) 300 euros, si la base imponible menos los mínimos personal y familiar sea mayor o igual a 22.000,01 euros. En caso de parto múltiple, esta deducción ascenderá a 360 euros por cada hijo.

303 De forma indubitada debe realizarse una sucinta crítica por este extremo, al igual que por la compleja dicción empleada en el instrumento, todo ello contraviniendo la necesidad de claridad en el lenguaje empleado en las normas jurídicas para hacerlo más accesible a la ciudadanía. En este sentido ya han sido redactados diversos manuales de estilo, pudiendo consultarse la obra de GARCÍA CANCELA, X. y DÍAZ ABRAIRA, C.L., *Manual de linguaxe administrativa,* Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, 1991.

b) 360 euros, siempre que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar sea menor o igual a 22.000 euros. La cuantía será de 1.200 euros si se trata de segundo hijo y de 2.400 si se trata del tercer hijo o siguientes.

La deducción se extiende, además, a los dos períodos impositivos siguientes al nacimiento o adopción, con la condición de que el referido hijo conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del tributo que corresponda a cada uno de ellos. En estos períodos impositivos de extensión se prevé, además, una variación en la determinación económica del derecho a deducir, puesto que el importe será:

a) De 300 euros, si la base imponible total menos el MPF está comprendida entre 22.000,01 y 31.000 euros. Ello implica, en primer lugar, que las rentas más altas perderán el derecho a esta deducción en los ejercicios posteriores, y, en segundo lugar, que no se reconoce ya el incremento de deducción por los partos múltiples.
b) De 360 euros, si la base imponible total menos el MPF es menor o igual a 22.000 euros. La cuantía será de 1.200 euros si se trata del segundo hijo y de 2.400 si se trata del tercero o siguientes.

Todas estas cuantías se verán duplicadas en el caso de que el nacido o adoptado tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%. Finalmente, la norma prevé que cuando en el período impositivo de nacimiento o adopción o en los dos siguientes los hijos convivan con ambos progenitores, la deducción se practicará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Realizando una consideración preliminar, resulta interesante apreciar que esta parte del precepto ha experimentado diversas modificaciones normativas hasta llegar al texto analizado actual. Así, originariamente el TRTCG preveía la deducción de 300 euros para todos los contribuyentes y de 360 euros por cada hijo en casos de partos múltiples, sin hacer distinciones en las cuantías de renta percibidas por el sujeto pasivo. Por su parte, en los casos de convivencia de los hijos durante los dos ejercicios posteriores no se preveía, para las rentas bajas, los incrementos en el derecho a deducir por segundo y ulteriores hijos.

USC DE COMPOSTELA

La diferencia en los tramos de renta para establecer la deducción se insertó en virtud del art. 67.2 de la Ley 11/2013, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma

de Galicia para el año 2014[304], que insertó además un incremento del 20% en esas cuantías para los contribuyentes residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes y en los resultantes de procedimientos de fusión o incorporación. Por su parte, las cuantías adicionales de deducción para el segundo y ulteriores hijos en casos de residencia durante los períodos impositivos siguientes al de nacimiento se crearon en virtud del art. 2.1 de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[305].

Aunque ni el Preámbulo del Decreto Legislativo 1/2011 lo explique ni las restantes normas apreciadas en la realización de modificaciones lo indiquen, la deducción establecida por el poder público gallego en la estructura de cálculo de la cuota autonómica del IRPF tiene su fundamento en propiciar un incremento de la natalidad en Galicia, toda vez que el crecimiento vegetativo de la población es negativo, al existir una mayor mortalidad que fecundidad, tal y como se puede apreciar en la tabla que se expone a continuación tomando en consideración los años desde los que existe la deducción objeto de examen en la regulación autonómica.

Año	Nacimientos	Defunciones
2011	21.594	29.879
2012	21.089	30.871
2013	19.727	30.433
2014	19.630	29.929
2015	19.427	31.688
2016	19.062	31.757
2017	18.445	31.962
2018	16.560	32.419
2019	15.718	31.268
2020	15.212	32.822

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Instituto Nacional de Estadística.

Pretender un incremento de la natalidad a través de la normativa fiscal supone una ayuda pública más de las existentes para tal misión, no siendo exclusiva de nuestra Comunidad Autónoma, toda vez que si atendemos a las disposiciones tributarias de otras regiones podremos observar cómo los progenitores y adoptantes se verán beneficiados en su declaración del IRPF de manera general

304 *BOE* núm. 25, de 29 de enero de 2014.
305 *BOE* núm. 60, de 11 de marzo de 2015.

en casi todo el territorio de la geografía española[306]. Así, si atendemos a la normativa del Principado de Asturias[307] se puede observar cómo se reconocen una serie de deducciones en supuestos de adopción internacional de menores o de partos múltiples. Asimismo, existen deducciones similares en la Comunidad de Madrid, Cantabria[308], Castilla-La Mancha[309], Andalucía[310], Comunidad Valenciana[311], Murcia[312], o Canarias[313].

Por su parte, también hay Comunidades Autónomas que no han adoptado esta medida, tal y como es el caso de Extremadura[314] o de Baleares[315].

Realizadas estas consideraciones previas procede iniciar el análisis normativo *strictu sensu* de la deducción establecida en el sistema fiscal gallego, tomando al efecto en consideración los tres grandes puntos descritos en el Capítulo II de la presente tesis como son el principio de no discriminación fiscal por razón de la nacionalidad, las diferentes libertades de circulación y la proscripción de ayudas públicas que afecten al correcto funcionamiento del mercado interior.

Por lo que respecta al principio de no discriminación fiscal debemos tener en cuenta que el texto normativo no establece un régimen diferenciado de acceso al beneficio tributario por razón de la nacionalidad, toda vez que el art. 5.2 del Decreto Legislativo 1/2011 alude sólo al *contribuyente*, debiendo entenderse como tal aquél que merece esa calificación por la ley estatal reguladora del

306 *Cfr.* HERNÁNDEZ GUIJARRO, F., "La fiscalidad de la familia con menores a cargo", publicado en *Actualidad jurídica iberoamericana,* núm. 13, 2020, p. 1053.

307 Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial del Principado de Asturias,* núm. 251, de 29 de octubre de 2014. *BOE* núm. 29, de 3 de febrero de 2015.

308 Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial de Cantabria,* núm. 128, de 2 de julio de 2008.

309 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas tributarias de Castilla-La Mancha. *Diario Oficial de Castilla-La Mancha,* núm. 232, de 29 de noviembre de 2013. *BOE* núm. 35, de 10 de febrero de 2014.

310 Ley 5/2021, de 20 de octubre, de tributos cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía. *Boletín Oficial de la Junta de Andalucía,* núm. 206, de 26 de octubre de 2021. *BOE* núm. 263, de 3 de noviembre de 2021.

311 Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos. *Diario Oficial de la Generalitat Valenciana,* núm. 3153, de 31 de diciembre de 1997. *BOE* núm. 83, de 7 de abril de 1998.

312 Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial de la Región de Murcia,* núm. 24, de 31 de enero de 2011. *BOE* núm. 144, de 17 de junio de 2011.

313 Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. *Boletín Oficial de Canarias,* núm. 77, de 23 de abril de 2009.

314 Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. *Diario Oficial de Extremadura,* núm. 99, de 23 de mayo de 2018. *BOE* núm. 148, de 19 de junio de 2018.

315 Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. *Boletín Oficial de las Islas Baleares,* núm. 77, de 7 de junio de 2014. *BOE* núm. 160, de 2 de julio de 2014.

impuesto, y que tiene su residencia fiscal en el territorio gallego tal y como es su competencia[316], al igual que tampoco discrimina en cuanto a si el nacimiento se produce en el extranjero o si la adopción que otorga el derecho a deducir es nacional o internacional.

Por su parte, tampoco se aprecian en el precepto elementos normativos que hagan prever una situación de discriminación fiscal indirecta como la descrita por la jurisprudencia europea para los ciudadanos comunitarios, algo que entendemos que sí existiría parcialmente en el caso de que se limitase la deducción a un alumbramiento acaecido en Galicia, cuando el beneficio fiscal estaría especialmente destinado a los gallegos, de tal suerte que se generaría una discriminación injustificada contra los ciudadanos comunitarios que hayan dado a luz en sus Estados Miembros de origen y después acuden a residir al territorio gallego durante la mayor parte del año, adquiriendo consecuentemente la condición de residente fiscal en nuestra Comunidad Autónoma. Si bien es cierto, como ya hemos apreciado en el Capítulo anterior, que la situación de residentes y no residentes fiscales no es objetivamente comparable, las diferencias de trato que versan sobre situaciones semejantes sí supondrían un supuesto de discriminación fiscal (aparte de las anteriormente expresadas, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 24 de febrero de 2022, *Viva Telecom Bulgaria,* asunto C-257/20[317]).

En cuanto a la distinción entre discriminación sustantiva y procedimental no parecen apreciarse en el precepto distinciones ni trámites adicionales para los ciudadanos comunitarios que no sean gallegos, toda vez que el art. 5.1 del Decreto legislativo 1/2011 establece que la práctica de las deducciones en la cuota íntegra autonómica queda *en todo caso* condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del supuesto de hecho y a los requisitos que determinen su aplicabilidad[318].

En otro orden de ideas, procede a continuación examinar el incentivo fiscal a la natalidad y adopción desde la óptica de las diferentes libertades comunitarias.

316 En este sentido, la Consulta Vinculante de la Secretaría General Técnica y del Patrimonio de la Consellería de Facenda, de 26 de enero de 2017, señala que el alcance y puntos de conexión en el IRPF vienen determinados por la residencia habitual del contribuyente en el territorio de la Comunidad Autónoma, por lo que su traslado a otro territorio (en ese caso concreto, a la Comunidad Autónoma de Canarias, lo cual hace ver que no existe tampoco un trato diferenciado en el marco nacional) implica necesariamente la pérdida del derecho a deducir en Galicia, sin perjuicio de que en la Comunidad de nueva residencia pueda existir una deducción similar a la cuota del tributo.

317 Identificador ECLI:EU:C:2022:125.

318 En el caso que nos ocupa, certificación del Registro Civil – español o extranjero – en el que se acredite ese nacimiento, y justificación documental de la residencia de ese menor en territorio gallego durante el período impositivo con el contribuyente.

De todas las libertades reconocidas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, entendemos que el presente incentivo fiscal podría tener incidencia en el ejercicio de tres de ellas como son la libre circulación de trabajadores y la libertad de establecimiento.

Por lo que respecta a la primera, se debe recordar que el TJUE ha declarado reiteradamente que el objetivo de esta libertad es la de facilitar a los ciudadanos comunitarios el ejercicio de su actividad profesional por cuenta ajena, no pudiendo las normas internas colocar a los ciudadanos en una situación desfavorable para el caso de que deseen trasladarse a ejercer su trabajo al territorio de otro Estado Miembro (aparte de las ya aludidas, Sentencia de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais,* asunto C-152/03[319]). En cuanto a la libertad de establecimiento, tampoco pueden los poderes internos establecer medidas fiscales que alteren en la práctica esa libertad de los trabajadores por cuenta propia (Sentencia de 19 de diciembre de 2019, anteriormente citada).

El supuesto en el que este incentivo podría suponer una vía discriminatoria para los nacionales comunitarios en el ejercicio de estas dos libertades de circulación sería aquel por el cual el trabajador por cuenta ajena o por cuenta propia, respectivamente, ejercerían su actividad laboral en territorio gallego la mayor parte del ejercicio, adquiriendo con ello la condición de residentes fiscales en Galicia, y que no se verían beneficiados por el incentivo en el caso de que el hijo nacido o adoptado conviviese con el otro progenitor en el otro Estado, extremo fiel a la finalidad del incentivo, que no es otra que propiciar la natalidad en el territorio de la Comunidad Autónoma.

Por su parte, también podría suponer un aliciente a permanecer el trabajador o profesional con su familia en el territorio gallego durante los ejercicios en que se reconoce el derecho a deducir, lo cual determinaría la residencia tanto del otro progenitor para desarrollar atenciones de cuidado al menor, en su caso, como para no abandonarlo para ejercer sus actividades en el territorio de otro Estado Miembro. No obstante todo esto, la pérdida del derecho a deducir las cantidades antedichas no supondría un problema para los contribuyentes, que valorarán en todo caso las circunstancias de su economía personal para adoptar una decisión de cambio de residencia en el territorio europeo.

Por ello, a pesar de estas posibles fricciones, consideramos que la medida fiscal no tiene una entidad lo suficientemente significativa como para alterar en la práctica el ejercicio por los nacionales comunitarios de estas libertades de circulación reconocidas por el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, toda vez que su reconocimiento se halla intrínsecamente ligado a la necesidad

USC DE COMPOSTELA

319 Identificador ECLI:EU:C:2006:123.

de incrementar los índices de natalidad en el territorio autonómico para intentar corregir el crecimiento vegetativo negativo que hemos tenido ocasión de apreciar, lo cual se hace imposible en caso de movimientos emigratorios.

Finalmente, por lo que respecta al ámbito de la prohibición de ayudas de Estado que falsean la libre competencia interior establecida en el art. 107 TFUE, debemos recordar que los destinatarios de las mismas han de ser las empresas o producciones[320]. Por lo que respecta al incentivo fiscal objeto de análisis, sus destinatarios son las personas físicas, si bien podría existir una distorsión indirecta de la competencia a favor de empresas gallegas productoras y oferentes de bienes y servicios destinados a los cuidados de los menores.

Ahora bien, esta tesis debe descartarse, toda vez que el apartado segundo del precepto del Tratado considera ayudas públicas compatibles con el Derecho europeo las que revisten carácter social concedidas a los consumidores individuales, a condición de que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos, tal y como es el caso, puesto que el legislador gallego no somete a ninguna condición adicional más allá de la residencia del menor y del contribuyente la concesión del derecho a deducir.

Por todo lo expuesto, procede considerar que el incentivo fiscal a favor de la natalidad y la adopción insertada por el legislador gallego es conforme al Derecho de la Unión Europea, puesto que si bien podrían existir ciertas interferencias residuales con las libertades de circulación de trabajadores y establecimiento, las mismas serían irrisorias y no supondrían una coacción para el correcto ejercicio de las mismas por parte de sus destinatarios.

3.2.2 La deducción por familias con dos o más hijos

El art. 5.3 del Decreto Legislativo 1/2011 prevé una deducción a cuota íntegra autonómica por pertenecer el contribuyente a una familia con dos o más hijos. Este beneficio fiscal, anteriormente reconocido a sujetos pasivos integrados en familia numerosa, ha sido modificado en virtud de la reforma operada por la Ley 7/2022, de medidas fiscales y administrativas, anteriormente citada, de

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

320 *Vid.* STJUE de 21 de octubre de 2020, *ECO TLC,* asunto C-556/19.

tal suerte que actualmente en el precepto nos podemos hallar con dos deducciones incompatibles entre sí.

A tal efecto, dispone en primer lugar el instrumento legal que el sujeto pasivo que el contribuyente que, en la fecha de devengo del impuesto, tenga dos descendientes que generen a su favor el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa reguladora del impuesto, podrá deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 250 euros. En el caso de que el contribuyente o alguno de los descendientes que den derecho a la aplicación de esta deducción tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65% la cuantía de deducción se duplicará.

Por su parte, en el caso de que el contribuyente posea el título de familia numerosa en la fecha de devengo del impuesto podrá deducir de la cuota íntegra autonómica las cantidades siguientes de 250 euros cuando se trate de una familia con dos hijos, incrementándose en otros 250 euros adicionales por cada hijo que supere este número. En el caso de que el contribuyente o alguno de los descendientes tengan un grado de discapacidad igual o superior al 65% las deducciones anteriores se duplicarán.

Las cuantías de ambos tipos de deducciones se prorratearán en el caso de que exista más de un contribuyente con derecho a aplicarlas.

Al igual que acaecía con la anterior deducción, el beneficio para atención a necesidades familiares se encuentra reconocido en la mayor parte de Comunidades Autónomas, y supone un instrumento de ayuda para paliar los gastos de mantenimiento y alimenticios que de tal circunstancia personal se derivan para el contribuyente[321].

321 Su fundamento se halla en que los niños suponen un gasto importante para la economía familiar, aunque en términos de necesidades básicas probablemente utilice menos recursos para alcanzar un nivel de bienestar análogo al de cualquiera de sus padres. Estos beneficios fiscales deben ser contemplados en el marco de otras políticas públicas que añadan bienestar tanto para niños como para jóvenes. *Cfr.* ALBI IBÁÑEZ, E., "IRPF y familia: aspectos teóricos", en LÓPEZ LÓPEZ, M. T. (dir.) y AAVV., *Análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde una perspectiva de familia. Propuestas para un debate sobre su reforma,* ediciones Cinca, Madrid, 2012, p. 29. A estas finalidades se suma, según la Exposición de Motivos de la ley autonómica 7/2022, el reto demográfico en la Comunidad Autónoma, eje fundamental de la Xunta de Galicia, con lo que el beneficio fiscal también pretende ser un incentivo para el combate de la despoblación mediante la protección de la familia, considerada como núcleo fundamental de la sociedad gallega.

Para poder proceder de manera exhaustiva con el análisis de esta deducción procede tomar en consideración el concepto jurídico de "familia numerosa", para lo cual se debe acudir a lo dispuesto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas[322], cuyo art. 2.1 establece que se entiende como tal la integrada por uno o dos ascendientes con tres o más hijos, sean o no comunes[323], así como las demás previstas por el precepto cuyo examen más detallado carece de interés para la presente investigación.

Adicionalmente, deberán cumplirse los requisitos exigidos por el art. 3 de la Ley, entre los cuales merece mención especial el hecho de que los miembros de la unidad familiar deberán ser españoles o nacionales de un Estado Miembro de la Unión Europea o de alguno de los restantes Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y tener su residencia en territorio español o, si la tienen en otro Estado Miembro, que, al menos, uno de los ascendientes de la unidad familiar ejerza una actividad por cuenta ajena o por cuenta propia en España. Los miembros de la unidad familiar que sean nacionales de otros países tendrán derecho al reconocimiento de la condición de familia numerosa en igualdad de condiciones que los españoles siempre que sean residentes en España todos los miembros que den derecho a los beneficios a que se refiere la ley.

Tomando en consideración estas exigencias cabe destacar que el incentivo fiscal no supone una discriminación, ni directa ni indirecta, por razón de la nacionalidad contra los ciudadanos comunitarios contraria al art. 18 TFUE, toda vez que no se establece un trato diferenciado entre los nacionales españoles y los comunitarios, y dado que los ciudadanos de otros Estados Miembros pueden adquirir la condición de familia numerosa en idénticas condiciones que los españoles.

Por lo que respecta a los aspectos procedimentales para el reconocimiento del derecho a deducir, el art. 3.4 del Decreto legislativo 1/2011 establece que la condición de familia numerosa se acreditará ante la Administración Tributaria mediante el título oficial en vigor establecido para el efecto en el momento de la presentación de la declaración del impuesto, cuya expedición compete a la Comunidad Autónoma (art. 5 de la Ley 40/2003), sin preverse una diferenciación que implique

322 *BOE* núm. 277, de 19 de noviembre de 2003.

323 Para conseguir la categoría especial de familia numerosa, el art. 4.1, epígrafe a), de la Ley exige que la unidad familiar esté formada por cinco o más hijos, o por cuatro hijos de los cuales al menos tres proceden de parto, adopción o acogimiento permanente o preadoptivo múltiples.

una mayor complejidad burocrática para los nacionales de otros Estados Miembros, motivo por el cual no se aprecian causas de discriminación fiscal procedimental[324].

En cuanto a una posible afectación a libertades de circulación reconocidas por los Tratados, la respuesta debe ser de nuevo negativa, toda vez que en ningún momento resulta exigible por la norma fiscal gallega la residencia del núcleo familiar en el territorio autonómico, al igual que tampoco lo exige la norma estatal reguladora de las familias numerosas. La necesidad de que el trabajador por cuenta ajena o propia sí sea residente en el territorio resulta evidente, puesto que supone una *conditio sine qua non* para poder ser contribuyente del IRPF, no pudiendo el abandono del territorio autonómico por motivos laborales con destino a otro Estado Miembro de la Unión Europea ser un pretexto para argumentar una restricción de salida fundada en la pérdida de ese derecho a deducir, puesto que ello implicaría, a nuestro juicio, un uso abusivo de la norma que no tendría un encaje jurídicamente admisible.

Finalmente, tampoco procede siquiera considerar que la deducción afecte a la libre competencia en el mercado interior al no suponer, ni directa ni indirectamente, una medida de ayuda pública que pretenda favorecer a determinados productores en el contexto de libre comercio.

3.2.3 La deducción por acogimiento

El art. 5.4 del Decreto Legislativo 1/2011 reconoce a los contribuyentes el derecho a deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 300 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple, permanente, provisional o preadoptivo, administrativo o judicial, formalizado por el órgano competente en materia de menores de la Xunta de Galicia, siempre que convivan con el menor 183 días o más durante el período impositivo y no tengan relación de parentesco. Si el

324 Conviene destacar en este punto que, si bien la Dirección General de Tributos exigía la necesidad, al igual que lo hace el precepto, de contar con el título de familia numerosa para disfrutar de los beneficios fiscales, hubo Tribunales Económico-Administrativos Regionales que han dispensado de tal obligación, manifestando que el mismo sólo tiene naturaleza declarativa de la situación que *de facto* genera el derecho a deducir (*Cfr.* Resolución del TEAR de Extremadura de 30 de octubre de 2019, Resolución del TEAR de Madrid de 27 de febrero de 2008, Resolución del TEAR de Murcia de 13 de junio de 2019). Además, debe señalarse que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 77/2015, de 27 de abril, ha determinado esa misma naturaleza declarativa al título de familia numerosa. Es por ello que el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 24 de junio de 2021, para la unificación de doctrina, ha determinado la validez de cualquier medio de prueba admisible en Derecho y no exclusivamente el título oficial de familia numerosa. En aplicación de esta doctrina, el Centro Directivo ha modificado su criterio, tal y como se aprecia en la Consulta Vinculante de 1 de marzo de 2023.

tiempo de convivencia durante el período impositivo fuese inferior, pero superior en todo caso a noventa días, el importe de la deducción por cada menor será de 150 euros.

Esta deducción no tendrá lugar en el caso de acogimiento familiar preadoptivo cuando se haya producido la adopción del menor durante el período impositivo, sin perjuicio de aplicar la deducción por adopción.

En caso de acogimiento de menores por matrimonios o por parejas de hecho con efectos asimilados al matrimonio según la legislación foral, el importe de deducción se prorratea por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, si optan por la declaración individual.

En la presente deducción tampoco se aprecia ninguna forma de discriminación directa o indirecta, sustancial o procedimental con respecto a los nacionales de otros Estados Miembros, al aplicarse de manera similar la norma para residentes fiscales nacionales que para los que no lo son. En este sentido, debe destacarse que el hecho de que el acogimiento deba formalizarse por el órgano competente de la Administración Autonómica no supone, a nuestro juicio, un elemento de discriminación, dado que será esta Entidad Pública la que necesariamente ha de llevar a cabo los trámites para formalizar el acogimiento en nuestro territorio, en relación con los acogedores, que han de ser residentes fiscales en nuestra región.

Del mismo modo, tampoco se aprecia que la norma conculque libertades de circulación reconocidas por los Tratados en el sentido de que la necesaria residencia del menor durante la mayor parte del período impositivo (o superior a 90 días del mismo en caso de acogerse a la deducción de menor cuantía) no afecta a la misma, toda vez que este menor, que es el beneficiado por el acogimiento que se pretende incentivar por medio de la deducción a cuota, no es titular de las referidas libertades.

3.2.4 La deducción por cuidado de hijos menores

USC DE COMPOSTELA

Otra categoría de deducciones frecuentemente reconocidas en los ordenamientos autonómicos es la relativa a todas aquellas que pretenden contribuir a sufragar los gastos que acarrea la atención y cuidado de menores a cargo. En este sentido, algunas regiones como la Comunidad Valenciana, la

Comunidad de Madrid o Castilla y León, entre otras, han reconocido el derecho a deducir por gastos relativos a educación, adquisición de libros y material escolar, o gastos de matriculación y guarderías.

En el caso particular de Galicia, el art. 5.5 TRTCG reconoce a los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada del hogar o en escuelas infantiles de 0-3 años podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 30% de las cantidades satisfechas en el período, con el límite máximo de 400 euros, y de 600 si tienen dos o más hijos, siempre que reúnan las siguientes condiciones:

a) Que en la fecha de devengo del tributo los hijos tengan tres o menos años de edad.
b) Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.
c) Que, en el caso de que la deducción sea aplicable por gastos de una persona empleada del hogar, esta esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.
d) Que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar no exceda de 22.000 euros en tributación individual o de 31.000 en tributación conjunta.

Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esa deducción con respecto a los mismos descendientes, su importe será prorrateado entre ellos.

Este apartado del precepto ha sido modificado en dos ocasiones desde la entrada en vigor del Decreto Legislativo. Así, en su redacción originaria el límite máximo de deducción era de 200 euros, incrementándose a 400 con la reforma operada por la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma para el año 2014, y creándose la ampliación del derecho a deducir para familias con varios hijos en ese rango de edad en virtud de la anteriormente citada Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Realizando una interpretación teleológica del precepto se puede apreciar que el objeto del incentivo fiscal es el de contribuir al desarrollo de la economía familiar en una etapa tan prematura de la vida de los hijos de los contribuyentes como es la que abarca sus tres primeros años de vida, reconociendo el derecho a deducir para aquellos sujetos pasivos que tienen que dejar a sus hijos a cargo de terceras personas o establecimientos al efecto, y cuya renta gravada, de cualquier clase que

USC DE COMPOSTELA

sea con arreglo al art. 6 LIRPF, no supere los umbrales determinados en el precepto, que excluyen las rentas elevadas[325].

El reconocimiento del derecho a deducir presenta un relevante problema, en la determinación de los requisitos necesarios, que conculca al mismo tiempo la libertad de establecimiento, la de prestación de servicios y la libre circulación de trabajadores, toda vez que para obtener este derecho se necesita que *ambos* progenitores tengan que realizar una actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

En principio parece obvio que la norma pretende contribuir a los gastos en los que el cuidado externo al núcleo familiar de los menores resulta necesario por la alta carga de deberes laborales de los progenitores, que no disponen del tiempo suficiente para hacerse cargo de los mismos. Sin embargo, esta situación discrimina notablemente al ciudadano comunitario, español o extranjero, que se encuentra residiendo en el territorio autonómico, ejerciendo una actividad por cuenta propia (titular del derecho a libertad de establecimiento o de libre prestación de servicios, en sus respectivos casos) o por cuenta ajena bajo una relación laboral (titular del derecho a la libre circulación de trabajadores), estando a cargo de su hijo menor mientras el otro progenitor está desarrollando otra actividad profesional en otro Estado Miembro.

Así, el art. 15 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social[326] determina que la afiliación a la Seguridad Social es obligatoria para todas las personas a que se refiere el art. 7.1, sin perjuicio de las altas y bajas en los distintos regímenes que lo integran. Este último precepto determina la obligación de afiliación de trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia o autónomos que sean españoles y residan en España o que sean extranjeros que residan o se encuentren legalmente en territorio nacional siempre que ejerzan su actividad en el mismo.

Por ello, aún cuando la norma reconoce derechos a prestaciones de la Seguridad Social para españoles que ejercen sus actividades en el extranjero, no lo hace así ni posibilita la situación de alta

325 Sobre ello han existido múltiples propuestas, tanto en la regulación nacional como en los aspectos cedidos a las Comunidades Autónomas, basadas en el hecho de que España atraviesa un momento delicado demográficamente, compeliendo la doctrina a que tanto ciudadanos como legislador colaboren para tomar medidas en pro de la natalidad frenando las barreras socioeconómicas para ello. *Cfr*. MARTÍNEZ OTERO, L., "Propuestas de reforma para fomentar la natalidad, la conciliación y la familia en el IRPF", publicado en *Revista de Derecho de la UNED,* núm. 26, Madrid, 2020, pp. 358-359.

326 *BOE* núm. 261, de 31 de octubre de 2015.

para un ciudadano comunitario no español que está ejerciendo su actividad en otro Estado Miembro, motivo por el cual no se podrá cumplir por este último el requisito exigido por el precepto establecido por el legislador gallego y, consecuentemente, el contribuyente que por razones laborales tenga que dejar a un tercero el cuidado de su hijo menor entre 0 y 3 años no se podrá beneficiar del derecho a deducir, lo cual supone un caso fehaciente de discriminación en el ejercicio de las antedichas libertades que no tiene su fundamento en causas objetivas (apréciense, por ejemplo, las Conclusiones del Abogado General MACIEJ SZPUNAR de 30 de septiembre de 2021, *CJ/Tesorería General de la Seguridad Social*, asunto C-389/20[327]; la Sentencia de 14 de marzo de 2019, *Jabob y Lennertz,* asunto C-174/18[328], o la Sentencia de 23 de enero de 2019, *Zyla,* asunto C-272/17[329]).

En este punto debe hacerse notar el hecho de que la Administración Tributaria de Galicia todavía no ha tenido ocasión de pronunciarse con respecto a la interpretación de esta exigencia determinada en el precepto, lo cual hace compleja su comprensión, máxime cuando no existe en el Preámbulo del instrumento normativo ninguna aclaración al respecto que permita acogernos a la interpretación auténtica del mismo.

Determinada la infracción de la normativa comunitaria por la disposición autonómica, procede observar si la misma tiene lugar en alguna causa justificada reconocida por los Tratados o admitida por la jurisprudencia del Tribunal luxemburgués.

Al efecto, debemos recordar que las tres libertades de circulación simultáneamente afectadas presentan como límites que permitan una normativa restrictiva de su ejercicio las razones de orden público, seguridad y salud pública (art. 45.3 TFUE en el caso de libre circulación de trabajadores, y art. 52.1 TFUE en el caso de libertad de establecimiento y de libre prestación de servicios – esta última por remisión expresa *ex* art. 62 del mismo instrumento normativo –). De todas ellas no se aprecia motivo alguno para el establecimiento de esta restricción en el derecho a deducir reconocido por la norma autonómica.

Por lo que respecta a motivos admitidos por la jurisprudencia más allá del texto del Tratado, de todos ellos podría observarse el respeto al principio de territorialidad fiscal. Según este principio, los Estados están facultados para dictar disposiciones fiscales que permitan gravar las rentas

327 Identificador ECLI:EU:C:2021:777
328 Identificador ECLI:EU:C:2019:205
329 Identificador ECLI:EU:C:2019:49

generadas en su territorio o relacionadas con la necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados Miembros, lo que constituye un objetivo legítimo de interés general para establecer restricciones a las diferentes libertades de circulación reconocidas por los Tratados (*vid.* STJUE de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark,* asunto C-48/13[330]; la Sentencia de 23 de noviembre de 2017, *A,* asunto C-292/16[331], o la Sentencia de 31 de mayo de 2018, *Hornbach-Baumarkt AG,* asunto C-382/16[332]).

En el caso que nos ocupa resulta cuestionable que el legislador autonómico haya adoptado la norma para preservar este principio de territorialidad, puesto que la residencia que exige en el territorio autonómico es la del otro progenitor distinto al sujeto pasivo, excediendo del punto de conexión que establece su competencia normativa con arreglo a la Ley 22/2009 y con arreglo al art. 11 LGT, lo que hace inadmisible la aplicación de este posible motivo[333].

Cabe concluir en este punto que se haría altamente recomendable una modificación del precepto autonómico para aludir a los regímenes de Seguridad Social o mutualidades o entes análogos de protección social que existan en los restantes Estados miembros de la Unión Europea, en aras a garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y a servir, adicionalmente, como instrumento fiscal que pretenda preservar los derechos reconocidos internacionalmente en la materia, especialmente los establecidos en el Convenio 102 de la OIT, relativo a la norma mínima de la Seguridad Social, adoptado en Ginebra el 28 de junio de 1952[334].

3.2.5 La deducción por sujetos pasivos discapacitados de edad igual o superior a 65 años que precisen de ayuda de terceras personas

El art. 5.6 del Decreto Legislativo 1/2011 reconoce un beneficio fiscal para los contribuyentes de edad igual o superior a sesenta y cinco años que se encuentren afectados por un grado de minusvalía igual o superior al 65% y que precisen de ayudas de terceras personas.

330 Identificador ECLI:EU:C:2014:2087
331 Identificador ECLI:EU:C:2017:888
332 Identificador ECLI:EU:C:2018:366
333 Sobre estas cuestiones resulta de interés consultar la obra de IGLESIAS CASAIS, J.M. y LOBATO MOSQUERA, N., "La vigencia del principio de territorialidad fiscal como mecanismo corrector de la extensión de las libertades comunitarias", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales,* núm. 9, Madrid, 2013.
334 Instrumento de ratificación del Convenio por España publicado en el *BOE* núm. 240, de 6 de octubre de 1988.

La cuantía de la deducción a cuota íntegra es del diez por ciento de las cantidades satisfechas a esos terceros, con un límite máximo de seiscientos euros, siempre que se cumplan las condiciones que a continuación se detallan:

a) Que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del IRPF no sobrepase 22.000 euros en tributación individual o 31.000 euros en tributación conjunta.
b) Que se acredite la necesidad de la ayuda de terceras personas.
c) Que el contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas de la Comunidad Autónoma de Galicia o beneficiario del cheque asistencial de la Xunta de Galicia.

Con respecto a esta deducción no se aprecia que exista ningún elemento que suponga un elemento de discriminación fiscal directa ni sustancial, aunque sí debemos realizar una serie de consideraciones respecto a posibilidades de discriminación indirecta y procedimental.

Al efecto, cabe reseñar *prima facie* que el art. 3.3 del instrumento normativo señala que el grado de minusvalía del sujeto pasivo ha de acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el órgano competente, considerándose cumplido el grado cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente[335], aunque no alcance dicho grado.

En este punto debe tomarse en consideración el hecho de que la provisión judicial de medidas de apoyo no tiene por qué ser necesariamente declarada por la autoridad española, sino que, a nuestro juicio, debe ser válida tal reconocimiento efectuada por el órgano jurisdiccional competente de cualquier otro Estado, atendiendo al efecto a las normas de Derecho Internacional Privado, siempre que encuentre con carácter previo en España su debido reconocimiento. En caso contrario, y es que no podemos más que realizar hipótesis teóricas dado que la Administración Tributaria autonómica no ha establecido doctrina al efecto, sí nos podríamos hallar ante una discriminación fiscal en términos procedimentales al obstaculizar el acceso al derecho a deducir de personas con

335 Este aspecto merece un punto de crítica al no haber adaptado la legislación autonómica a la denominación más adecuada relativa a las medidas de apoyo a las personas con discapacidad, con arreglo a la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica (*BOE* núm. 132, de 3 de junio de 2021), y por medio de la cual se da cumplimiento a los preceptos de la Convención sobre los derechos de las personas con discapacidad hecho en el seno de la ONU el 13 de diciembre de 2006 (Instrumento de ratificación del Tratado por España publicado en el *BOE* núm. 96, de 21 de abril de 2008).

discapacidad que ostenten medidas de apoyo o instituciones de protección análogas en otro Estado Miembro de la Unión Europea y que posteriormente se trasladen a residir en la Comunidad Autónoma de Galicia.

Del mismo modo, el art. 3.3 establece que se considera acreditado el grado en los casos de dependencia severa y gran dependencia siempre que estas últimas situaciones fuesen reconocidas por el órgano competente de acuerdo con lo previsto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia[336].

La problemática que ello presenta se encuentra en el art. 5 de este último cuerpo legal, que señala que son titulares de los derechos establecidos por la ley, entre otros, las personas que carezcan de nacionalidad española pero que reúnan como requisitos, para el caso que nos ocupa, hallarse en situación de dependencia en alguno de los grados establecidos y residir en territorio español y haberlo hecho durante cinco años, de los cuales dos deberán ser inmediatamente anteriores a la fecha de presentación de la solicitud.

El hecho, por tanto, de que la condición de dependiente severo o gran dependiente exija ese período de residencia previo en territorio español hará más dificultosa la adquisición del mismo para los nacionales de otros Estados Miembros, lo que generará a su vez complicaciones para obtener el derecho a deducir reconocido por la normativa autonómica. Si bien es cierto que esta exigencia de residencia también está destinada a las personas de nacionalidad española, su facilidad de obtención en la práctica es significativamente superior a la que tiene otro nacional comunitario, lo que pretende, indirectamente, excluir su aplicación en la práctica, en contravención del principio de cooperación leal (*cfr.* STJUE de 19 de diciembre de 2019, *Cargill Deutschland,* asunto C-360/18[337]; y Sentencia de 14 de octubre de 2020, *Valoris,* asunto C-677/19[338], entre otras).

Esta misma regulación interna no resultaría tan controvertida desde la perspectiva de las libertades de circulación en la práctica como sí lo es en relación con el principio general de no discriminación proclamado en el art. 18 TFUE.

Así, con respecto a la libre circulación de trabajadores del art. 45 del Tratado, debemos recordar que sus titulares son los trabajadores que realizan bajo la dirección de otra persona o

336 *BOE* núm. 299, de 15 de diciembre de 2006.
337 Identificador ECLI:EU:C:2019:1124
338 Identificador ECLI:EU:C:2020:825

entidad la prestación laboral que se le encomienda por la cual percibe una remuneración (aparte de las ya citadas, véase STJUE de 25 de octubre de 2018, *Anodiki Services EPE,* asunto C-260/17[339]), cuestión bastante compleja dadas las circunstancias que tiene que reunir el sujeto pasivo para beneficiarse del derecho a deducir. Asimismo, la libertad de establecimiento se dirige a autónomos y trabajadores por cuenta propia y emprendedores (recuérdese la Sentencia de 6 de julio de 2006, *Conijin,* y demás anteriormente citadas), y la libertad de prestación de servicios al ejercicio de profesiones liberales.

Cuestión bien distinta es que ello haya podido influir en su decisión de trabajar, por cuenta propia o ajena, o no en territorio nacional con anterioridad al suceso que ha propiciado esa situación de dependencia, cuando entonces sí podría valorarse una posible vulneración. No obstante, esta cuestión resulta ajena al desarrollo de la presente investigación, motivo por el cual procede sólo dejarla reseñada en lo que a efectos procedimentales pudiera ello suponer una limitación para estos sujetos pasivos.

Por todo ello, la casuística puede conducir a una vulneración en la práctica casi segura del art. 18 del Tratado de Funcionamiento, y eventualmente a supuestos de discriminación en el ejercicio de las anteriormente referidas libertades de circulación. No obstante, estas fricciones con el ordenamiento comunitario se manifiestan de manera especial por una posible problemática en la regulación estatal que acaba teniendo su repercusión en la autonómica, si bien no será el único aspecto en lo que ello deba tomarse en consideración.

En conclusión, para la mejor obtención del derecho a deducir el residente nacional de otro Estado Miembro debe acreditar su grado de dependencia[340], aún cuando se halle en una situación de dependencia severa como las examinadas, si no reúne la condición de residencia, lo cual supone una complejidad procedimental adicional a la que tendrían en su caso la mayor parte de los españoles, motivo por el cual se podría valorar como un supuesto de discriminación procedimental e indirecta, que puede llegar a conculcar eventualmente las libertades de circulación apreciadas. Otro medio para lograrlo sin cumplir un procedimiento administrativo adicional sería el reconocimiento en España de la resolución jurisdiccional que reconoce su situación de incapacidad.

339 Identificador ECLI:EU:C:2018:864

340 Podría ser útil para ello que España se adhiriese al sistema voluntario de reconocimiento mutuo de la condición de discapacidad mediante la Tarjeta Europea de Discapacidad, iniciativa que continúa con la colaboración plena de la Comisión Europea. *Vid.* Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, de 3 de marzo de 2021, relativa a la Estrategia sobre los derechos de las personas con discapacidad para 2021-2030.

Con respecto a una posible vulneración por el legislador gallego de la prohibición de ayudas públicas que falsean la libre competencia sólo debe considerarse que la norma no parece pretender el favorecimiento de determinados oferentes de servicios de ayuda a estas personas con discapacidad al no fijar ningún punto de conexión territorial ni requisitos específicos difíciles de cumplir para otros nacionales que se dediquen a estas atenciones de cuidado.

3.3 Análisis de deducciones derivadas de la realización de inversiones por el sujeto pasivo

3.3.1 La deducción por alquiler de vivienda habitual

El apartado siete del art. 5 del Decreto Legislativo 1/2011 reconoce derecho a deducir a favor de aquellos contribuyentes que, durante el ejercicio, se encontrasen viviendo en un inmueble arrendado. Las cuantías al efecto a deducir sobre la cuota íntegra autonómica son del 10% de ese importe, con un limite máximo de 300 euros, el cual se ve incrementado hasta el 20% con un limite de 600 euros para el caso de que el sujeto pasivo tuviese dos o más hijos menores de edad. Todas estas cuantías se verán duplicadas en el supuesto de que el arrendatario tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

Para ello, el precepto exige una serie de requisitos, que se detallan a continuación:

1) Que la edad del sujeto pasivo, en la fecha de devengo del impuesto, sea igual o inferior a 35 años. En caso de tributación conjunta, este requisito deberá ser cumplido, al menos, por uno de los cónyuges, el padre o la madre.
2) Que la fecha del contrato de arrendamiento sea posterior al 1 de enero de 2003.
3) Que se hubiese constituido el depósito de la fianza del arrendamiento en el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo, o bien que se posea copia compulsada de la denuncia presentada ante dicho organismo por no entregarle dicho justificante el arrendador.
4) Que la base imponible del período, antes de la aplicación de las cuantías constitutivas del mínimo personal y familiar, no sea superior a 22.000 euros.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

En el supuesto de que dos contribuyentes tengan derecho a aplicar esta deducción, el precepto prevé que el importe total de esta, sin exceder el límite establecido por contrato de arrendamiento, se prorratee por partes iguales en la declaración de cada contribuyente[341].

Este derecho a deducir se ha reconocido desde la aprobación del instrumento normativo, experimentado posteriores reformas en cuanto a los requisitos exigidos para su obtención. Así, la primera de ellas tuvo lugar en virtud de la Disposición Adicional 18 de la Ley 8/2012, de 29 de junio, de vivienda de Galicia[342], que permitió a los contribuyentes obtener el beneficio fiscal presentando copia de la denuncia interpuesta ante el Instituto Gallego de Vivienda y Suelo en caso de que el arrendador no le concediese justificante del depósito de la fianza. Posteriormente, por la Ley 11/2013 se incrementa la cuantía de deducción para los casos de que el sujeto pasivo esté a cargo de dos o más hijos y, finalmente, por la Ley 12/2014 se insertó el beneficio mayor para las personas con discapacidad anteriormente referidas.

Si se analiza teleológicamente la deducción, resulta evidente que el legislador autonómico ha establecido una medida fiscal para beneficiar a aquellos contribuyentes que se ven obligados a arrendar una vivienda durante el ejercicio, al no poder, por sus peculiares circunstancias, adquirir una en propiedad[343]. Esta deducción, desde nuestro punto de vista, se encuentra intrínsecamente unida con el punto de conexión del tributo con el territorio gallego determinado en el art. 30.2 de la Ley 22/2009, dado que esa vivienda habitual, por los motivos que a continuación expondremos, ha de ser la ubicación geográfica, dentro del territorio autonómico, en la que more el contribuyente, cuya residencia ha de estar, necesariamente, también dentro de nuestro territorio, tomando con consideración la calificación que de ellos hace la norma estatal[344].

341 Sobre estos prorrateos la doctrina entiende que es una consecuencia obligada del modelo de tributación individual del IRPF, que grava las rentas en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, debiendo por ende la distribución de la deducción entre arrendatarios ajustarse a las proporciones de renta arrendaticia efectivamente abonadas por cada uno de ellos en el ejercicio. *Cfr.* MARTÍN CÁCERES, A.F., "Algunas cuestiones sobre las deducciones en la cuota íntegra del IRPF relativas a la vivienda habitual. En particular, las deducciones autonómicas", en *Hacienda Canaria,* núm. 56, Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, 2021, pp. 415-416.

342 *BOE* núm.. 217, de 8 de septiembre de 2012.

343 Sobre esta cuestión, la doctrina ha señalado que el establecimiento de un tratamiento fiscal más favorable para la adquisición de nueva vivienda constituye una prometedora vía para favorecer estas inversiones, especialmente en poblaciones jóvenes, con mayor cantidad de problemas socioeconómicos para lograr la emancipación. *Cfr.* LÓPEZ GARCÍA, M.A., "La fiscalidad como instrumento de la política de vivienda", publicado en *Economistas,* núm. 103, Colegio de Economistas de Madrid, Madrid, 2005.

344 Se debe tomar en consideración, para justificar esta conclusión, que conforme a la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (*cfr.* Sentencia de 26 de abril de 2023, identificador ECLI:ES:TSJGAL:2023:2635), la cuestión probatoria de la residencia habitual en el territorio debe ser debidamente acreditada por medios fehacientes por el obligado, no bastando actos meramente formales o elementos indiciarios como los certificados de empadronamiento, que no acreditan por si solos aquel extremo, el cual debe resultar de otros medios de prueba.

De todo lo analizado consideramos que sólo es uno el elemento que podría entrañar un mayor grado de fricción por lo que respecta al principio de no discriminación fiscal o al ejercicio de las libertades de circulación proclamadas por los Tratados, que es el referente a la conceptualización de vivienda habitual.

Para ello debemos, en un primer momento, recordar que el art. 3.1 del instrumento señala que se entiende por vivienda la edificación destinada a la residencia de las personas físicas, y que el concepto de vivienda habitual es el contemplado en la normativa reguladora del IRPF. La ley estatal reguladora de este tributo señala en su Disposición Adicional 23 que se considera vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

En el caso de que la norma estatal no hubiese previsto estos últimos supuestos referidos al empleo (y es que se debe interpretar al punto que se considera como tal tanto el trabajo dependiente propio de la libertad de circulación de trabajadores como el independiente que fundamenta la libre prestación de servicios o libertad de establecimiento de las personas físicas[345]) nos hallaríamos ante un caso acuciante de restricción de las mismas, puesto que exigiría a los contribuyentes mantenerse en el territorio autonómico un mínimo de tres años para empezar a obtener el derecho a deducir, medida que en múltiples ocasiones sólo beneficiaría a los gallegos, excluyendo al resto de residentes fiscales en la Comunidad Autónoma.

Consideramos, asimismo, que el precepto estatal, en relación con la deducción autonómica, debe entenderse en el sentido de que las circunstancias que permiten el tiempo de residencia inferior a tres años se refieren no sólo para abandonar la anterior vivienda sino también para adquirirla nueva. Así, suponiendo un ejemplo, si un ciudadano comunitario, por motivos laborales de los descritos en el precepto, ejerce su función económica en Galicia durante la mayor parte del ejercicio, adquiriendo la consideración de residente fiscal por ello, y se ve obligado a arrendar una vivienda para ello, ha de poder tener pleno acceso al derecho a deducir por los motivos anteriormente expuestos, dado que, en caso contrario, sí nos hallaríamos ante una norma que viola

345 Véase la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 9 de noviembre de 2009.

gravemente el principio de no discriminación fiscal proclamado en el art. 18 TFUE y la libertad de circulación correspondiente, según la función que desempeñase (en este sentido, obsérvese la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2019, *Brussels Securities SA,* asunto C-389/18[346]).

Por lo demás, no observamos que la deducción autonómica pueda suponer una ayuda pública incompatible con el Derecho de la Unión, y no debe ser analizada desde este punto de vista.

3.3.2 La deducción por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos

El apartado octavo del art. 5 TRTCG continúa el reconocimiento que ya la normativa derogada por el Decreto Legislativo 1/2011 establecía a favor de los contribuyentes que durante el ejercicio accediesen a internet mediante la contratación de líneas de alta velocidad.

En la actualidad, permaneciendo inalterado el precepto desde la aprobación del texto, el derecho a deducir a cuota íntegra autonómica por el contribuyente asciende a la cuantía del 30% de las cantidades satisfechas en concepto de cuota de alta y cuotas mensuales, con un límite máximo de 100 euros, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Sólo puede aplicarse la deducción en el ejercicio en que se suscribe el contrato de conexión a líneas de alta velocidad. En relación con este punto resulta de interés señalar que la Administración Tributaria de Galicia, en su Consulta Vinculante de 12 de mayo de 2006, refiriéndose a regulación anterior pero perfectamente aplicable a la actual, ha señalado que el hecho de que el operador de servicios ofrezca la contratación de servicios conjuntos de telefonía, televisión y banda ancha no impide que el sujeto pasivo pueda practicar la deducción de las cuotas de alta y las cuotas mensuales de las líneas de alta velocidad, siempre que los costes estén perfectamente individualizados y diferenciados del resto de servicios.

b) La línea contratada estará destinada al uso exclusivo del hogar y no estará vinculada al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.

c) No resultará de aplicación si el contrato de conexión supone simplemente un cambio de compañía prestadora del servicio y el contrato con la compañía anterior se realizó en otro

346 Identificador ECLI:EU:C:2019:1132

ejercicio. Tampoco cuando se contrate la conexión a una línea de alta velocidad y se mantenga por el sujeto pasivo otra u otras líneas contratadas en ejercicios anteriores.

d) El límite máximo de la deducción se aplica respecto a todas las cantidades satisfechas durante el ejercicio, ya correspondan a un solo contrato de conexión, ya a varios que se mantengan simultáneamente.

Para llevar a cabo el examen del precepto a la luz del Derecho de la Unión Europea se debe comentar en primer lugar que la dicción del apartado alude, en su rúbrica, a los *hogares gallegos*, y no al concepto de vivienda o vivienda habitual que hemos tenido ocasión de examinar.

Si se efectúa una interpretación gramatical con arreglo al art. 3.1 CC, al que remite de manera expresa el art. 12.1 LGT, se entiende por *hogar* según la Real Academia Española de la Lengua la *casa o domicilio de una persona o colectivo de las mismas.*

Asimismo, si se realiza una interpretación teleológica, amparada en los mismos preceptos aludidos, se puede observar cómo el legislador autonómico pretende establecer el incentivo fiscal en aras al establecimiento de las nuevas tecnologías en los domicilios ubicados en el territorio gallego en las que more el sujeto pasivo[347].

El problema que de ello se deriva estriba en la imposibilidad del derecho a deducir para aquel profesional por cuenta ajena o propia que reside en Galicia pero tiene a su familia residiendo fuera del territorio autonómico, siendo en este en donde contrata la línea de alta velocidad, supuesto en el que se verá con la imposibilidad de obtener el derecho a deducir, aún a pesar de la ambigüedad del cuerpo normativo en este sentido y del hecho de que no es la fijación del lugar del inmueble el punto de conexión que determina la competencia normativa en materia de IRPF para las potestades gallegas sino la residencia de esa persona, con arreglo a la Ley 22/2009.

Ello deriva, inexorablemente, en una diferencia de trato, desfavorable para estos colectivos, que conculca las libertades de circulación de trabajadores, de establecimiento y de prestación de servicios, no en el sentido de que se impida su correcto ejercicio, sino de que se trata de manera

347 Se ha apreciado un incremento de este tipo de gastos en los domicilios de la sociedad española derivados del empleo de las TIC y transacciones de *e-commerce* con motivo de la pandemia, lo que genera que se haya convertido en una deducción de relevancia actual en el sistema impositivo sobre la renta. Para una mayor información sobre esta cuestión y sobre aspectos problemáticos que plantean los gastos originados y su delimitación resulta interesante la obra de ARNÁIZ ARNÁIZ, T., "La deducibilidad de los gastos domiciliarios de las actividades económicas en el IRPF", en *Quincena Fiscal,* número 13, 2021, pp. 87-105.

menos favorable desde la perspectiva fiscal en relación con otros residentes fiscales, sin estar fundada la diferencia de trato en causas objetivas (confróntese, en este sentido, la STJUE de 12 de diciembre de 2002, *Groot,* asunto C-385/00[348]).

Tomando en consideración lo expuesto, procede examinar si existe algún motivo legítimo para establecer tal restricción. Atendiendo a los preceptos del Tratado de Funcionamiento, no existe ningún motivo de seguridad, salud ni orden público que justifique la adopción de esta medida fiscal restrictiva, motivo por el cual debemos analizar si puede coincidir alguna de las establecidas por la jurisprudencia del juzgador comunitario.

En este sentido, merece especial mención atender, como medida legítima para establecer la restricción la necesidad de que la potestad autonómica haya establecido la sujeción al hecho de controlar y prevenir la elusión fiscal en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante esto, las normas ya analizadas relativas a cooperación entre Estados Miembros en materia fiscal generan que la medida resulte excesiva para lograr el fin, y que, por tanto, se ponga a estos colectivos de contribuyentes en una situación de desventaja frente a los residentes gallegos que no encuentra justificación (véanse, entre otras, la Sentencia de 14 de marzo de 2019, *Jacob y Lennertz,* anteriormente citada; o la Sentencia de 15 de julio de 2021, *BJ,* asunto C-241/20[349]).

Finalmente, desde la perspectiva de que la medida pueda suponer una ayuda pública incompatible con el funcionamiento del mercado interior, al no aludir el precepto en ningún momento a la procedencia del servicio de tecnología no parece pretenderse tal finalidad de distorsión y no procede realizar comentario alguno al respecto.

3.3.3 La deducción por adquisición de acciones o participaciones en entidades nuevas o de reciente creación

El art. 5.9 del Decreto Legislativo 1/2011 establece una deducción a cuota íntegra autonómica que pretende favorecer la inversión por parte de los residentes fiscales en Galicia.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

348 Identificador ECLI:EU:C:2002:750
349 Identificador ECLI:EU:C:2021:605

El incentivo fiscal consiste en una deducción del 30% de las cantidades invertidas en adquisición de acciones o participaciones sociales, con un límite máximo de 6.000 euros, si esa adquisición se desarrolla como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliaciones de capital en sociedades anónimas, limitadas, laborales y cooperativas[350], siempre y cuando todas ellas cumplan una serie de requisitos.

El primero de ellos consiste en que la participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco en linea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, no puede ser superior al 40% ni inferior al 1% del capital social o derechos de voto de la sociedad en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. El límite máximo de participación en el capital social no se aplicará en el caso de sociedades laborales o cooperativas compuestas únicamente por dos personas socias, mientras se mantenga esta circunstancia.

En segundo lugar, la entidad en la que se efectúa la inversión tiene que cumplir de manera conjunta los siguientes requisitos:

1) Tener su domicilio social y fiscal en Galicia y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.
2) Debe desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. A tal efecto no puede tener por actividad principal la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con lo establecido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
3) Debe contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.
4) En el caso de que la inversión se hiciese como consecuencia de una ampliación de capital, la sociedad mercantil debió ser constituida en los tres años anteriores a la fecha de ampliación siempre que, además, en los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en que se hubiera realizado la ampliación su plantilla media con residencia habitual en Galicia se hubiera incrementado al menos en una

350 Resulta de interés destacar que, según la Consulta Vinculante dictada por la Consellería de Facenda de 7 de mayo de 2014, no es válida la transformación de una sociedad limitada ya existente a una sociedad cooperativa para lograr del derecho a deducir, puesto que ello supondría transgredir la prohibición de analogía en la aplicación de las normas relativas a deducciones y bonificaciones fiscales prevista en la Ley General Tributaria.

persona con respecto a la plantilla media con residencia habitual en Galicia en los doce meses anteriores y que dicho incremento se mantuviera durante un período adicional de otros 24 meses.

En tercer lugar, el precepto exige que las operaciones en que sea de aplicación el derecho a deducir se formalicen en Escritura Pública, en la cual ha de especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

Finalmente, las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación de capital.

El punto segundo del apartado alude, adicionalmente, a un incremento de la cuantía de deducción en un 15% adicional, con un límite máximo de 9.000 euros, cuando se den además las circunstancias que se procede a esquematizar:

1) Que las sociedades acrediten ser pequeñas y medianas empresas innovadoras.
2) Que las sociedades acrediten ser promotoras de un proyecto empresarial que haya accedido a la obtención de calificación como iniciativa de empleo de base tecnológica.
3) Que las sociedades estén participadas por Universidades u organismos de investigación.

El precepto ha experimentado diversas reformas, tanto en lo referente a la cuantía del derecho a deducir como en la determinación de las exigencias en virtud de la Ley 12/2014, anteriormente citada, de la Ley 3/2018, de 26 de diciembre[351], y de la Ley 7/2019, de 23 de diciembre[352], todas ellas de medidas fiscales y administrativas en las que, aún a pesar de todo, se han mantenido elementos de preocupante contradicción con el Derecho de la Unión Europea que a continuación procederemos a examinar de manera prolija.

En primer lugar, conviene hacer hincapié en la exigencia de la norma relativa a la permanencia de las acciones o participaciones sociales durante un período de tres años en el patrimonio del sujeto pasivo, puesto que ello supone una vulneración flagrante de la libertad de circulación de capitales proclamada en el art. 63 TFUE.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

351 *DOG* núm. 247, de 28 de diciembre de 2018. *BOE* núm. 68, de 20 de marzo de 2019.
352 *BOE* núm. 33, de 7 de febrero de 2020.

Así, recordando la STJUE de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* anteriormente citada, el reconocimiento de la libertad se dirige a la práctica de las inversiones y transferencias de capitales entre territorios, por lo que el establecimiento por la norma de que los instrumentos de inversión se mantengan en el patrimonio sin ninguna posibilidad de enajenación, so pena de perder el derecho a deducir y generándose por tanto la obligación de devolver la cantidad correspondiente, supone una norma que pretende la restricción a esa libre circulación de capitales de los inversores.

Por supuesto no podemos obviar que el art. 65 TFUE permite la aplicación de disposiciones tributarias que discriminen entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto al lugar de residencia o con respecto a los lugares donde está invertido su capital, pero tampoco puede suponer ello una restricción encubierta de la libertad de circulación, tal y como está ocurriendo en el presente caso (apréciense, *verbi gratia,* la STJUE de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania,* asunto C-211/13[353]; y Sentencia de 18 de marzo de 2021, *MK/Autoridade Tributária e Aduaneira,* asunto C-388/19[354]).

Asimismo, supone una discriminación en el ejercicio de esta libertad de circulación el hecho de que se establezca por el legislador un porcentaje mínimo y máximo de inversión con respecto al capital social de la entidad para poder acogerse al derecho a deducir. Así, un sujeto pasivo que sea un pequeño inversor en una entidad con un elevado capital social no va a poder beneficiarse del incentivo fiscal aún a pesar de llevar a cabo la misma operación que otro inversor que, o bien ostenta un mayor poder adquisitivo de las acciones o participaciones, o bien invierte en entidades con una menor cifra de capital social[355].

El hecho determinante en este punto está en que no existe en verdad un supuesto de discriminación con respecto a otros nacionales comunitarios, sino que la medida está establecida de manera uniforme para todos los inversores, de tal suerte que, desde esta perspectiva, resulta complejo establecer una verdadera fricción con la libertad de circulación en su vertiente de proscripción de toda forma de discriminación en su ejercicio.

353 Identificador ECLI:EU:C:2014:2148

354 Identificador ECLI:EU:C:2021:212

355 En este sentido, debe recordarse que el TJUE ha determinado reiteradamente que constituyen restricciones a los movimientos de capitales proscritos por el Tratado de Funcionamiento las medidas fiscales impuestas por un Estado Miembro que pueden disuadir a los inversores de ese Estado de realizar inversiones en otros Estados o impedirles o limitar sus posibilidades de hacerlo (Sentencia de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica,* asunto C-478/98; y jurisprudencia allí citada).

Por lo que respecta a la exigencia de que el domicilio social y fiscal de la entidad en la que se invierte ha de hallarse ubicado en Galicia debe señalarse que también supone una restricción al ejercicio de la libre circulación de capitales. En este sentido, el hecho de que la potestad autonómica haya establecido esta exigencia sin suponer el punto de conexión en el que se basa su competencia normativa sólo puede implicar que se pretende el favorecimiento de la inversión, por los contribuyentes, en entidades gallegas, haciendo menos atractiva la inversión exterior, que no otorga el derecho a deducir, hecho este que supone una discriminación en el ejercicio de la libre circulación de capitales, prohibida por el Tratado al no hallarse amparada por motivos objetivos de interés general (*vid.* Sentencia de 26 de mayo de 2016, *Comisión/Grecia,* ya citada*;* o la STJUE de 30 de enero de 2020, *Köln-Aktienfonds Deka,* asunto C-156/17[356]).

En otro orden de ideas, el precepto del TRTCG exige que el domicilio de la entidad se mantenga en el territorio de la Comunidad Autónoma durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. A nuestro entender, este requisito no atenta tanto a la libre circulación de capitales del sujeto pasivo como a la libertad de establecimiento de la entidad beneficiada por la inversión.

Así, recordando la Sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes,* anteriormente citada, el establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente. Pues bien, la necesidad de mantenimiento del domicilio de la entidad en Galicia, se comporta para los inversores como un *exit tax* o restricción de salida, puesto que en el caso de adoptar la decisión de establecer la sociedad en otro Estado Miembro perderían el derecho a deducir, debiendo reintegrar los importes correspondientes por no haber derecho a deducir. Ello genera un medio por el que se desincentiva el establecimiento de la entidad en el exterior[357].

Esta restricción encubierta de la libertad de establecimiento no se encuentra amparada por ningún motivo de interés general previsto en el art. 49 TFUE. Por su parte, si atendemos a la jurisprudencia, bien cierto es que podríamos hallarnos ante un supuesto admitido por el Tribunal luxemburgués como es la prevención de la elusión fiscal (puesto que podríamos hallarnos ante la

356 Identificador ECLI:EU:C:2020:51

357 Debemos recordar, como se ha expuesto anteriormente, que esta restricción para un desplazamiento del domicilio a otra parte del territorio nacional no supondría un ataque a la libre circulación protegida por el Tratado (*Cfr.* DURÁN LÓPEZ, E., *op. cit.,* p. 62). No obstante, ello sí podría ser calificado como una medida restrictiva proscrita por el texto de la Ley Fundamental, como ya hemos tenido ocasión de apreciar en el Capítulo I.

constitución de sociedades fantasma o pantalla), pero la misma jurisprudencia alude al hecho de que tiene que tratarse de una restricción proporcionada al fin y necesaria (Sentencia de 19 de mayo de 2009, *Apothekerkammer des Saarlandes y otros,* asunto C-171/07[358]), lo cual se hace severamente cuestionable, tomando en consideración los examinados instrumentos de cooperación en el seno de la Unión Europea para prevenir la evasión fiscal[359].

En cuanto al requisito de que la entidad deba contar con una persona ocupada con contrato laboral que tenga residencia habitual en Galicia durante los períodos de tiempo posteriores a la constitución o ampliación entendemos que puede llegar a suponer una vía de discriminación indirecta para el correcto ejercicio de la libre circulación de trabajadores tutelada en el art. 45 TFUE, de tal suerte que, al exigir la residencia del trabajador en el territorio autonómico está suponiendo un aliciente injustificado para la contratación bajo una relación laboral de trabajadores que tengan su domicilio en Galicia, no admitiéndose a los trabajadores transfronterizos (algo especialmente relevante para aquellas entidades cuyas operaciones se desarrollen en áreas limítrofes con Portugal en las provincias de Orense y Pontevedra).

Si bien es cierto que la finalidad que pretende esta exigencia no es otra que la de evitar sociedades fantasma con las que se pueda realizar un blanqueo de capitales o canalizar fraudulentamente otras fuentes de ingreso[360], amparada por la jurisprudencia para evitar, como ya hemos tenido ocasión de apreciar, la elusión fiscal de los contribuyentes, el objetivo también podría conseguirse mediante el contrato laboral sin determinar la residencia del trabajador en cuestión y, consecuentemente, sin discriminar a estos trabajadores de áreas trasfronterizas, toda vez que ello resulta irrelevante para la deducción conseguida por el sujeto pasivo inversor.

En lo referente a la exigencia de Escritura Pública para documentar los negocios que dan lugar al derecho a deducir no se deja de reiterar una forma *ad solemnitatem* de estas operaciones requeridas por la legislación mercantil y cuya finalidad no es otra que la de garantizar la autenticidad del acto y legalidad del mismo, conforme son los principios de la función notarial, con arreglo al art. 1 de su Reglamento[361]. A falta de criterios interpretativos dados por la Administración

358 Identificador ECLI:EU:C:2009:316

359 *Cfr.* RODAS PAREDES, P. N., *Libertad de establecimiento y movilidad internacional de las sociedades mercantiles,* editorial Comares, Granada, 2011, pp. 69-70.

360 Asimismo, podría justificarse por consistir en una ayuda pública de carácter fiscal para incentivar la economía regional, mas ello no se considera por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como un objetivo legítimo de interés general que permita la restricción al ejercicio de las libertades de circulación.

361 Decreto de 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado. *BOE* núm. 189, de 7 de julio de 1944.

Tributaria de Galicia conviene señalar que la referida escritura pública debe poder ser también la autorizada en el extranjero para aquellas inversiones que tuviesen lugar desde el extranjero, puesto que en caso contrario se estaría ante un supuesto de discriminación procedimental proscrita por el Tratado en el ejercicio de la libre circulación de capitales.

Finalmente, por lo que respecta a la deducción adicional establecida en el punto segundo del apartado se debe tomar en consideración *prima facie* que se trata de una ayuda pública a favor de estas entidades, toda vez que su objeto es fomentar la inversión en las mismas por los contribuyentes personas físicas.

De acuerdo con el art. 107.1 TFUE son incompatibles con el mercado interior las ayudas públicas que falseen o amenacen falsear la libre competencia, en la medida en que afecten a intercambios comerciales entre Estados Miembros.

En este sentido, la amenaza de falsear la libre competencia se encuentra en el hecho de que se está fomentando la inversión en una sociedad privada, de la que en ningún caos se está expresando que no tenga ánimo de lucro y que por tanto puede someterse a los mismos objetivos comerciales que sus competidores en el mercado, que ha de reunir los requisitos de ser pequeñas o medianas empresas, siendo participadas por Universidades u organismos de investigación. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que el art. 2.1, epígrafe c), del Decreto 56/2007, de 15 de marzo, por el que se establece un programa de apoyo a las iniciativas de empleo de base tecnológica[362], establece que es condición necesaria para que los proyectos empresariales puedan ser calificados como IEBT que se constituya en una empresa privada de nueva creación con centros de trabajo en la Comunidad Autónoma de Galicia, lo cual no implica necesariamente su domicilio fiscal o social en el territorio autonómico.

Determinadas estas cuestiones, debe señalarse que no nos hallamos ante ningún supuesto de permisión de ayuda pública de los descritos en el art. 107, apartados segundo y tercero, del Tratado de Funcionamiento.

Por todo ello, para conocer si esta ayuda desde la óptica fiscal resulta contraria al Tratado debemos examinar la naturaleza selectiva de la medida. En este sentido, el incentivo fiscal a la inversión para estas empresas produce una ventaja económica que podrían no haber tenido en

362 *DOG* núm. 65, de 2 de abril de 2007.

condiciones normales de mercado (*cfr.* Sentencia de 28 de enero de 1986, *Cofaz y otros/Comisión,* asunto C-169/84[363]; y Sentencia de 6 de noviembre de 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/ Comisión,* asunto C-622/16[364]) toda vez que con ella se atraen las inversiones de los sujetos pasivos para las entidades que reúnan los requisitos del precepto, en detrimento de aquellas que, destinadas a la misma función en el mercado, no cumplen con alguna exigencia, tal y como es el caso del tamaño de la misma o del ejercicio de su actividad en el territorio autonómico.

3.3.4 La deducción por adquisición de acciones o participaciones en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación

El apartado décimo del art. 5 del Decreto Legislativo 1/2011 establece una deducción a favor de los contribuyentes que, durante el ejercicio, hayan invertido en la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación. Al efecto, estos sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra autonómica, con un límite máximo de 20.000 euros el 30% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de capital social como consecuencia de constitución de sociedades o ampliación de capital en sociedades anónimas, limitadas, laborales y cooperativas[365].

Del mismo modo, el precepto reconoce derecho a deducir estas mismas cantidades en supuestos de financiación de estas empresas nuevas o de reciente creación mediante cantidades objeto de préstamo o garantizadas personalmente por el contribuyente, siempre que el préstamo o garantía se otorgase en el ejercicio en el que se proceda a la constitución de la sociedad o a la ampliación de capital de la misma.

Para que el sujeto pasivo pueda obtener el derecho a deducir, deben cumplirse una serie de requisitos de manera simultánea y cumulativa, los cuales se proceden a sintetizar en los siguientes:

1) Que la participación del sujeto, computada con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el

363 Identificador ECLI:EU:C:2008:413
364 Identificador ECLI:EU:C:2018:873
365 Estas cuantías se ven incrementadas en caso de inversión a favor de las entidades analizadas en la anterior deducción (PYMES innovadoras, promotoras de IEBT y entidades participadas por Universidades u organismos de investigación).

tercer grado incluido no puede ser superior al 40% ni inferior al 1% del capital social, en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. El límite máximo de participación no se aplicará en el caso de sociedades laborales o cooperativas compuestas únicamente por dos personas socias mientras se mantenga esta circunstancia.

2) En caso de préstamo o garantía no será necesaria una participación del contribuyente en el capital, pero en el caso de que exista, no puede ser superior al 40% - a excepción de la circunstancia anteriormente expuesta – con los mismos límites temporales. El importe prestado o garantizado por el contribuyente tiene que ser, además, superior al 1% del patrimonio neto de la sociedad.

3) La entidad beneficiada tiene que tener su domicilio social y fiscal en Galicia, desempeñar actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación, y contar como mínimo con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa y con residencia habitual en Galicia, teniendo el contrato duración mínima de un año, debiendo formalizarse dentro de los dos años siguientes a la constitución o ampliación, salvo en el caso de sociedades laborales o cooperativas.

4) En el caso de que la inversión o financiación tuviese lugar por ampliación de capital la sociedad debió ser constituida en los tres años anteriores a la fecha de ampliación y además durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo del impuesto sobre sociedades en que se hubiera realizado la ampliación, su plantilla media con residencia habitual en Galicia debió de haberse incrementado, al menos, en una persona respecto a la plantilla media con residencia habitual en Galicia en los doce meses anteriores, manteniéndose dicho incremento durante un período adicional de otros doce meses, salvo sociedades laborales o cooperativas.

5) El sujeto pasivo puede formar parte de consejo de administración de la entidad, pero en ningún caso llevar a cabo funciones ejecutivas o de dirección durante un plazo de diez años ni mantener relación laboral con la entidad objeto de inversión durante ese plazo, salvo que se trate de sociedades laborales o cooperativas.

6) Las operaciones deben ser formalizadas en Escritura Pública, en la cual se deben especificar la identidad de los contribuyentes que pretendan aplicar la deducción y el importe de la operación respectiva.

7) Las participaciones han de mantenerse en el patrimonio del sujeto pasivo un período mínimo de tres años después de la constitución o ampliación. En el caso de préstamos, estos deben referirse a operaciones de financiación con plazo superior a cinco años, no pudiendo amortizar una cantidad superior al 20% anual del importe del principal prestado. En el caso

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

de garantías, estas se extenderán a todo el tiempo de vigencia de la operación garantizada, no pudiendo ser inferior a cinco años.

Además de ello, los inversores se verán limitados en cuanto a beneficios fiscales, toda vez que la aplicación de esta deducción excluye la estudiada en el epígrafe anterior de la presente tesis y la reconocida para los inversores en entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista, cuyo examen se efectuará en un momento posterior.

Con respecto a la normativa expuesta conviene realizar una serie de comentarios.

En primer lugar, al igual que ya hemos apreciado en la deducción anterior, a cuya normativa y argumentos nos remitimos por ser las exigencias determinadas por el legislador sustancialmente iguales, la exigencia de que la inversión tenga que alcanzar las cifras de capital mínimo y máximo y el mantenimiento de la inversión durante tres años suponen restricciones a la libre circulación de capitales no amparadas por el Derecho europeo[366]. Por su parte, la exigencia de determinar el domicilio social y fiscal de la entidad objeto de inversión en el territorio autonómico y su mantenimiento posterior atenta contra la libertad de establecimiento de esta última, de suerte que los inversores, con capacidades decisorias en las mismas por su participación, se verán obligados a mantener en Galicia el domicilio social, so pena de que en su patrimonio personal experimenten una restricción de salida derivada de la devolución de cuantías por IRPF[367].

Igual consideración merece, respecto al ataque a la libre circulación de trabajadores, la exigencia de que el contrato de trabajo se celebre con un empleado con residencia habitual en el territorio de la Comunidad, lo que resulta especialmente lesivo, como ya hemos apreciado, para los trabajadores transfronterizos, sin causa objetiva que justifique esta diferencia de trato.

De manera específica, conviene aludir al hecho de que el precepto sólo concede el derecho a deducir en los casos en que los sujetos pasivos constituyan una financiación con garantía personal, no siendo aceptadas otras formas como las garantías reales, tal y como es el caso de constitución de hipotecas, mobiliarias o inmobiliarias, o prendas, con o sin desplazamiento.

366 En idénticos términos debemos referirnos a las exigencias sobre los préstamos relativas al plazo superior a cinco años, a la cantidad máxima de amortización y a la extensión temporal de la garantía.

367 Al igual que se ha observado en la anterior deducción, justificar esta medida en aras al crecimiento económico regional no resulta un objetivo legítimo de interés general que permita el establecimiento de la restricción.

El Anexo I de la Directiva 88/361/CEE establece, en su apartado IX que las fianzas y otras garantías y derechos de pignoración habrán de ser concedidos por no residentes a residentes (circunstancia que no se puede dar en este caso, toda vez que resulta *conditio sine qua non* que el sujeto pasivo sea residente fiscal para poder ser contribuyente del IRPF) o por residentes a no residentes. Por este último motivo, tomando en consideración la dicción actual del precepto en cuanto a la exigencia territorial del domicilio de la entidad, no resulta posible encuadrar estas últimas inversiones en el objeto protegido por la libertad de circulación, aún cuando la Directiva pretende establecer un sistema de *numerus apertus* para ello, toda vez que ha delimitado con precisión, a nuestro entender, estos supuestos concretos. En el caso de que se realizase la modificación anteriormente propuesta para eliminar la restricción a la libertad de establecimiento de la entidad, también se haría necesario incrementar la financiación al establecimiento de garantías personales, pues en caso contrario se estaría haciendo menos favorable y atractivo el ejercicio de estos últimos movimientos.

3.3.5 La deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista

El art. 5.11 del Decreto Legislativo 1/2011 reconoce el derecho a deducir a cuota íntegra autonómica por la realización de desembolsos por el sujeto pasivo para invertir en entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista.

El Mercado Alternativo Bursátil, creado por el Acuerdo de Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005 a propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, consiste en sistema organizado de negociación de ámbito nacional con el que se posibilita el acceso a pequeñas y medianas empresas a la negociación bursátil, no a través del primer mercado de bolsa de valores, que conlleva unas cargas económicas y organizativas que normalmente exceden de las posibilidades de las PYMES, sino a través de un sistema de negociación específico, más flexible y adaptado a las necesidades de estas empresas[368].

368 Información obtenida del propio Acuerdo. Se puede obtener una mayor cantidad de datos de la página web oficial de este mercado de negociación, *BME Growth,* a través del link: https://www.bmegrowth.es/esp/BME-Growth/Que-Es.aspx#se_top

El legislador gallego ha establecido para los sujetos pasivos inversores en estas empresas el derecho a deducir de la cuota íntegra autonómica el 15% de las cantidades aportadas, con un límite máximo de 4.000 euros. El importe total de deducción se prorrateará por partes iguales en el ejercicio en el que se realice la inversión y en los tres siguientes.

Las condiciones que el precepto establece para que el contribuyente pueda obtener el derecho a deducir son las siguientes:

1) Que la participación conseguida por el sujeto pasivo en la sociedad objeto de inversión no puede exceder el 10% de su capital social.
2) Que las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente un período mínimo de tres años.
3) Que la sociedad objeto de inversión debe tener el domicilio social y fiscal en Galicia, el cual debe mantenerse durante todo el período de tres años descrito.
4) Que las operaciones en que sea de aplicación la deducción se formalicen en Escritura Pública en la que se especifique la identidad de los inversores y el importe de la inversión.

Esta deducción se ha reconocido desde la adopción originaria del Decreto legislativo. En la versión original se establecía además un capital mínimo del 1% para obtener el derecho a deducir y que se mantuvieran las acciones durante dos años, pero no el domicilio social y fiscal de la entidad en Galicia. El texto se modificó en virtud de la Ley 12/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[369], que rebaja la cuantía a deducir, elimina el requisito de capital mínimo, incrementa el número de años de mantenimiento de las acciones en el patrimonio de dos a tres años y fija el domicilio social y fiscal de la entidad en Galicia. Del mismo modo, establece la regla de prorrateo del importe de la deducción. La siguiente modificación tendría lugar en virtud de la Ley 9/2013, de 19 de diciembre, del emprendimiento y de la competitividad económica de Galicia[370], que matiza el régimen de incompatibilidades entre deducciones a cuota íntegra autonómica y la pérdida del beneficio fiscal por incumplimiento de las exigencias del precepto.

El análisis normativo debe, en primer lugar, acoger los anteriormente expresados motivos de restricción de libre circulación de capitales por la limitación establecida en el capital social por el legislador y el mantenimiento de las acciones en el patrimonio del contribuyente, al igual que el

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

369 *BOE* núm. 23, de 27 de enero de 2012.
370 *DOG* núm. 247, de 27 de diciembre de 2013. *BOE* núm. 25 de 29 de enero de 2014.

ataque a la libertad de establecimiento de la persona jurídica por tener que mantenerse en Galicia el domicilio fiscal y social.

El punto que merece una especial consideración en esta deducción estriba en la regla de prorrateo del importe de la deducción, que supone una novedad con respecto a las deducciones por inversión tratadas con anterioridad, a la vez que un ataque encubierto a la libre circulación de trabajadores, de establecimiento o de prestación de servicios, en función de la actividad económica que tenga el inversor.

Las referidas transgresiones tienen lugar por el hecho de que, al establecerse una necesaria exigencia no eludible de que el sujeto pasivo impute el importe de la deducción durante el ejercicio de inversión y los tres siguientes, este sujeto tiene que ostentar, para poder obtener el pleno derecho al beneficio fiscal, la consideración de residente fiscal en nuestra Comunidad Autónoma durante todo ese período de tiempo, por lo que su abandono del territorio para el ejercicio de una función laboral, profesional o actividad independiente liberal supondría una pérdida de estos derechos, actuando como una restricción de salida (entre otras, Sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars,* anteriormente citada; y Sentencia de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus,* asunto C-371/10[371]).

Determinada la vulneración del Derecho europeo con respecto a estas tres libertades de circulación, más allá de lo ya expuesto respecto a la circulación de capitales, procede examinar si concurre alguna causa que legitime el establecimiento de esta restricción. Para ello se debe determinar en primer lugar que no se aprecia ninguna causa de seguridad, orden o salud pública que ampare esta restricción y que, si se atiende a los motivos jurisprudencialmente admitidos, la prevención de la elusión fiscal vuelve a ser un motivo insuficiente toda vez que existen múltiples mecanismos de control y cooperación entre Estados Miembros como los que ya han sido objeto de examen, sin tener además la residencia del sujeto pasivo relación alguna con la realización efectiva de la inversión y su cuestionable mantenimiento (véase, *verbi gratia,* la Sentencia de 6 de diciembre de 2018, *Montag,* asunto C-480/17[372]).

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

371 Identificador ECLI:EU:C:2011:785
372 Identificador ECLI:EU:C:2018:987

3.3.6 La deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica

El apartado 12 del artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2011 establece deducción a favor de aquellos contribuyentes que hayan perfeccionado donaciones durante el período impositivo en beneficio de centros de investigación adscritos a las Universidades gallegas y los promovidos o participados por la Comunidad Autónoma que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo e innovación tecnológicos, así como los realizados a entidades sin ánimo de lucro acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo[373], siempre y cuando estas últimas tengan la consideración de organismo de investigación y difusión de conocimiento con arreglo a lo previsto en la normativa comunitaria.

Para poder obtenerse el derecho a deducir es necesario, en primer lugar, que los donativos sean monetarios. Asimismo, resulta necesario que el sujeto justifique documentalmente de manera adecuada y suficiente las donaciones efectuadas, así como los supuestos de hecho y requisitos que determinan su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiaras deben enviar a la ATRIGA dentro de los primeros veinte días de cada año una relación de personas físicas que efectuaron donativos durante el año anterior, con indicación de las cantidades aportadas por estas personas.

Esta deducción no se encontraba en la redacción originaria del TRTCG, sino que se inserta en virtud de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, con una redacción que dejaba fuera del incentivo las aportaciones hechas a las entidades sin ánimo de lucro, lo cual ha sido añadido por la Ley 3/2018, de 26 de diciembre.

El hecho de que en un primer momento el legislador sólo propiciase la investigación en favor de entes públicos, no pudiendo aplicarlo a otras inversiones análogas, por la prohibición de la analogía prevista en el art. 14 LGT suponía una verdadera falta de atino que podría perjudicar a las entidades privadas extranjeras con centros de investigación ubicados en Galicia desarrollando sus labores. No obstante, este aspecto se salvó antedicha reforma operada en 2018, y no resulta incompatible toda vez que la Ley 49/2002, al describir los requisitos que deben reunir estas entidades, no prevé en su art. 4 que tengan que estar domiciliadas en España o en el territorio

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

373 *BOE* núm. 307, de 24 de diciembre de 2002.

autonómico, sólo tener las condiciones exigidas en el art. 3, que por regla general no suponen una transgresión ni discriminación prohibida por el Derecho de la Unión.

Por su parte, el derecho a deducir se centra, de nuevo, en la inversión pecuniaria, dejando al margen posibles donaciones de bienes destinados a labores investigadoras. El problema en este punto estriba, a diferencia de lo que acaecía con la inversión en entidades anteriormente analizada por constitución de garantías reales, en que el Anexo I de la Directiva 88/361/CEE sí reconoce como movimientos de capitales las donaciones y dotaciones, sin especificar en ningún momento del tipo de bien de que se trate, lo cual debe interpretarse en un sentido extensivo a los donativos de otros bienes más allá de aportaciones de liquidez.

Teniendo estas apreciaciones en consideración, el establecimiento del derecho a deducir de manera limitada a las aportaciones de efectivo a las entidades de investigación, no viéndose los inversores que aporten otro tipo de bienes para el desarrollo de la actividad (tales como podrían ser equipos necesarios para el desarrollo de su función) puede llegar a suponer una restricción de la libre circulación de capitales. Al efecto, la jurisprudencia europea ha determinado reiteradamente que es contrario al Tratado el establecimiento de medidas fiscales de carácter discriminatorio que establezcan diferencias de trato entre movimientos de capitales que disuadan a personas físicas de efectuar movimientos de los mismos (Sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants,* asunto C-446/04[374]; y Sentencia de 16 de julio de 2015, *Comisión/Francia,* asunto C-485/14[375]).

En cuanto a una posible justificación para ello, la prevención de la elusión fiscal no parece resultar un motivo suficiente por su desproporcionalidad, al existir diferentes medios que permitan la valoración de los bienes donados a estas entidades. Del mismo modo, el objetivo de aumentar la transparencia de la financiación de estas entidades, reconocido por la jurisprudencia (Sentencia de 18 de junio de 2020, *Comisión/Hungría,* asunto C-78/18[376]), resulta claramente exacerbado, máxime con la justificación documental a realizar, tanto por el sujeto pasivo como por la propia entidad beneficiaria.

Finalmente, debe apreciarse la deducción desde la perspectiva del régimen comunitario de ayudas públicas, toda vez que la deducción establecida supone un incentivo para la inversión que beneficia a estas entidades en el mercado. Al efecto, el mismo precepto alude a la necesidad de que

374 Identificador ECLI:EU:C:2006:774
375 Identificador ECLI:EU:C:2015:506
376 Identificador ECLIEU:C:2020:476

se cumplan en las donaciones las normas previstas en el Tratado de Funcionamiento y en el Reglamento 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014[377], motivo por el cual la compatibilidad de las ayudas está fuera de toda duda.

3.3.7 La deducción por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo

El art. 5.13 TRTCG prevé, desde su inserción por la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, el derecho de los contribuyentes a deducir a cuota íntegra autonómica el 5% de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la instalación en la vivienda habitual de sistemas de climatización y/o agua caliente sanitaria en las edificaciones que empleen fuentes de energía consideradas como renovables por la normativa europea, con un límite de 280 euros por sujeto pasivo.

En el caso de viviendas en régimen de propiedad horizontal de nueva construcción o en los que se proceda a la sustitución de los equipos de generación térmica por otros que empleen energías renovables, esta deducción podrá aplicarla cada uno de los propietarios individualmente en el porcentaje que le corresponda en la Comunidad de Propietarios.

La base de la deducción se encuentra constituida por las cantidades efectivamente satisfechas por el sujeto en la totalidad de instalación mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, no admitiéndose en ningún caso entregas de dinero de curso legal.

Adicionalmente, el precepto establece una serie de exigencias para que pueda tener lugar el derecho a deducir, las cuales se sintetizan en las siguientes:

a) La instalación debe estar debidamente registrada por el instalador, que debe estar habilitado al efecto en la Oficina Virtual de Industria de la Administración Autonómica.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

377 *DOUE L* 187, de 26 de junio de 2014.

b) El sujeto ha de aportar, antes de que expire el plazo para la presentación de autoliquidación, el presupuesto analizado de la instalación, la factura o facturas emitidas por el instalador habilitado, los justificantes de pago por la totalidad del coste de la instalación y, en caso de instalaciones en edificios en régimen de propiedad horizontal, certificado de las aportaciones económicas de cada comunero.
c) En la declaración tributaria debe constar la referencia al código de la instalación proporcionada por la Oficina Virtual de Industria.

La primera cuestión a considerar respecto al incentivo fiscal es relativa a su naturaleza extrafiscal, en aras a la tutela del medio ambiente por pretender la encomiable función de favorecer el empleo de energías renovables en los hogares de la Comunidad Autónoma. Así, se cumple la necesaria función del Derecho como regulador de las relaciones que el hombre mantiene con el medio a que se refiere VÁZQUEZ DE PRADA[378].

Aún a pesar de esta necesaria función del ordenamiento tributario, bien cierto es que el incentivo no puede suponer una excusa para contravenir la normativa europea, extremo que procede dilucidar a continuación.

Para ello, se debe tomar en consideración que, de nuevo, nos hallamos en esta deducción con el concepto de vivienda habitual al que en un momento anterior hemos hecho referencia, por lo que, por cuestiones de economía, a esas explicaciones nos remitiremos, al igual que al hecho de que la misma se halla intrínsecamente ligada con la residencia del sujeto pasivo, como punto de conexión del tributo en el que se fundamenta la competencia normativa gallega, conforme a la Ley 22/2009.

Por otra parte, merece una especial consideración la determinación por el legislador de los medios de pago que el sujeto debe emplear para abonar las cantidades a satisfacer por las obras de instalación, puesto que la proscripción de analogía determinada por el art. 14 LGT genera inexorablemente que sólo concedan el derecho a deducir las determinadas por el precepto, no incluyéndose otras plataformas de pago como los que tienen lugar a través del empleo de internet y las nuevas TIC (a título ejemplificativo, *Bizum* o *PayPal*). En efecto, la norma alude a las tradicionales transferencias bancarias e ingresos en cuentas abiertas en entidades de crédito, pero no

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

378 *Cfr.* VÁZQUEZ DE PRADA, V. R., "Medio ambiente y costes de contaminación", en *Documentación Administrativa,* núm. 178, 1978, p. 138.

aclara si serían válidos los pagos por medio de estos sistemas, extremo sobre el que la Administración Tributaria de Galicia tampoco se ha pronunciado todavía.

Con respecto a ello, en el caso de que estos medios de pago tecnológico quedasen abarcados por el concepto *transferencia bancaria* o *ingreso en cuenta*, mejoraría el encaje de la regulación de la deducción con arreglo a la normativa europea, puesto que la restricción de medios, especialmente en lo que se refiere a la imposibilidad de efectuar el pago por entrega de dinero en efectivo, supone una restricción a la libre circulación de capitales al suponer una medida que potencialmente puede disuadir la realización de estas inversiones (*Cfr.* STJUE de 23 de octubre de 2007, *Comisión/Alemania,* asunto C-112/05[379]).

El establecimiento de estos medios no halla, a nuestro juicio, justificación alguna en el art. 65 TFUE en el sentido de que la aplicación de la disposición normativa, puesto que aunque pueda tener su fundamento en la prevención de la elusión fiscal, existen otros medios de prueba de que el pago ha sido realizado por la cantidad declarada mediante la expedición de factura en la que obre de manera fidedigna esa cantidad, la comprobación de la facturación por parte del instalador o cualesquiera otros medios propios de un procedimiento de comprobación de valores.

No obstante, este no resulta el elemento normativo más preocupante desde la óptica del Derecho de la Unión Europea, dado que este estriba en la exigencia de que el instalador deba encontrarse inscrito en la Oficina Virtual de Industria integrada en la Administración autonómica.

Al efecto, el art. 37 del Real Decreto 1027/2007, de 20 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Instalaciones Térmicas en los Edificios[380] exige una serie de requisitos y disponer de documentación que así los acredite, tal y como es el caso de hallarse debidamente identificados, que estén dados de alta en la Seguridad Social, tener contratado un seguro de responsabilidad civil, disponer de un operario en plantilla con carnet profesional para la práctica de estas instalaciones, personal certificado en su caso, entre otras exigencias habilitantes.

Por su parte, el art. 38 de la norma se refiere a que las empresas instaladoras establecidas en cualquier otro Estado Miembro que deseen ejercer la actividad en territorio español en régimen de libre prestación de servicios deberán presentar una declaración responsable ante la Administración

379 Identificador ECLI:EU:C:2007:623
380 *BOE* núm. 207, de 29 de agosto de 2007.

autonómica en la que manifiesten que se cumplen los requisitos vistos para desarrollar la actividad, los datos que lo identifiquen establecido en la Unión Europea y declarar que no existe prohibición alguna para ejercer la actividad en el Estado de origen. Esta declaración responsable habilita para el ejercicio de la actividad en todo el territorio español.

Por lo expuesto, es una exigencia previa tanto para operadores nacionales como extranjeros con origen en otro Estado Miembro de la Unión Europea inscribir la declaración responsable, lo cual implica que no existe un trato discriminatorio entre ellos que pueda afectar a la libertad de prestación de servicios.

El problema, no obstante, se encuentra en que el Registro en el que el instalador se ha de inscribir es autonómico, habilitando tal inscripción para el ejercicio de la actividad en todo el territorio nacional, pero el precepto fiscal objeto de análisis exige que la inscripción se efectúe en la Oficina habilitada al efecto por la Administración gallega, lo que va a implicar que los sujetos pasivos no puedan obtener el derecho a deducir en el caso de que la contratación de la prestación del servicio se haga con un profesional inscrito en la Administración de otra Comunidad Autónoma, conculcando con ello la libertad de prestación de servicios de estos profesionales afectados, toda vez que la contratación con los mismos por los sujetos pasivos no se encuentra favorecida por la norma fiscal y supone una condición para que el ejercicio de esta libertad sea más desfavorable en el mercado autonómico (*vid.* Sentencia de 30 de enero de 2020, *Anton van Zantbeek,* asunto C-725/18[381]; y Sentencia de de 3 de marzo de 2020, *Google Ireland,* asunto C-482/18[382]).

Por lo que respecta a una razón imperiosa de interés general para el establecimiento de la restricción a la libre prestación de servicios, si bien ninguna de las expresamente determinadas en el art. 52 TFUE resulta admisible al presente caso, podría estudiarse la misma desde el intento de luchar contra el fraude fiscal, admitida por la jurisprudencia (*cfr.* Sentencia de 11 de junio de 2009, *X* y *Passenheim-van Schoot,* ya citada), pero lo cierto es que la determinación de que el profesional tenga que encontrarse inscrito en el Registro autonómico excede el límite de lo necesario para este fin, máxime con las obligaciones formales de documentación de la operación que el precepto exige al sujeto pasivo, lo que la haría incompatible con la normativa europea (Sentencia de 24 de febrero de 2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL/Bélgica,* asunto C-52/21[383]).

381 Identificador ECLI:EU:C:2020:54
382 Identificador ECLI:EU:C:2020:141
383 Identificador ECLI:EU:C:2022:127

3.3.8 La deducción por rehabilitación de inmuebles sitos en centros históricos

En virtud de la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[384], sin haberse experimentado modificaciones posteriores se insertó el apartado catorce del art. 5 en el TRTCG, reconociendo desde entonces a los contribuyentes que hayan invertido en la rehabilitación de inmuebles situados en los centros históricos el derecho a deducir el 15% de las cantidades satisfechas con un límite máximo de 9.000 euros.

Esos centros históricos se encuentran determinados en la Orden de la Consellería de Hacienda de 1 de marzo de 2018[385], conforme a la cual lo que se pretende es dinamizar centros urbanos y ampliar a otros ámbitos que tienen las características de centro histórico con características tipológicas y estructurales reconocibles de su época. Para ello, la Orden forma tres grupos de centros históricos: las áreas con declaración de bien de interés cultural consideradas conjuntos históricos (excluyendo monumentos o yacimientos sin sentido de agrupación urbana), las áreas con declaración de bien de interés cultural en modalidades distintas de la de conjuntos históricos, y las áreas sin declaración de bien de interés cultural pero cuya estructura y valor como centro histórico cuentan con una protección específica mediante su inclusión como conjunto catalogado y dentro de una iniciativa de fomento de la actividad de rehabilitación de vivienda.

El Anexo de esta norma reglamentaria es el que determina cuáles son esos centros históricos en los que la rehabilitación de inmueble otorga el derecho a deducir, todos ellos distribuidos a lo largo de la geografía gallega. Para ello, el sujeto pasivo ha de acreditar mediante certificado emitido por el Ayuntamiento correspondiente que el bien se encuentra situado dentro de la delimitación fijada por el Anexo.

A mayores de ello, el art. 5.14 TRTCG requiere una serie de exigencias para las obras de rehabilitación. El primero de ellos consiste en la disposición por parte del interesado de los permisos y autorizaciones administrativas correspondientes.

En segundo lugar, el precepto establece que las obras de rehabilitación han de tener por objeto principal la reconstrucción del inmueble mediante consolidación y tratamiento de estructuras,

384 *BOE* núm. 36, de 9 de febrero de 2018.
385 *DOG* núm. 51, de 13 de marzo de 2018.

fachadas, cubiertas y obras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición si se efectúa esta durante los dos años inmediatamente anteriores al comienzo de las obras de rehabilitación. En otro caso, se tendrá en cuenta el valor del mercado que tenga el inmueble en el momento del inicio de la obra.

Tanto en una determinación de valor como en la otra, el precepto establece el descuento del valor correspondiente al suelo. Cuando este valor no se conozca, se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho o el valor de mercado entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

Realizando una interpretación teleológica de la norma, es evidente que busca la protección y rehabilitación de cascos históricos mediante el establecimiento del derecho a deducir para aquellos sujetos pasivos que, durante el período impositivo, realicen obras de rehabilitación que revistan los caracteres descritos.

A nuestro juicio, esta determinación de operaciones constructivas y capital mínimo invertido no debe considerarse, a diferencia de lo que acaecía con otras inversiones anteriormente analizadas, como un límite que conculque la libre circulación de capitales, en el sentido de que se pretende garantizar una obra de rehabilitación integral de los inmuebles, y no la mera conservación de los mismos que, de forma ordinaria, se viene realizando en los bienes raíces, requisito para el cual es necesario determinar una cantidad relevante en la inversión a realizar, dado que lo contrario implicaría un uso abusivo de la norma no permitido por los Tratados.

Por lo que respecta a la compatibilidad de la ayuda pública con las normas europeas, se debe recordar que el art. 107.3 TFUE establece, en su apartado d), que pueden considerarse compatibles con el mercado interior las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, siempre y cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia de la Unión en contra del interés común.

En el presente caso, el establecimiento de la deducción no realiza tal influencia, puesto que no determina en ningún momento el régimen de contratación para la realización de esas obras ni el oferente del servicio, de tal manera que no se está realizando por el legislador gallego un fortalecimiento de la posición de una empresa respecto a la de otras empresas que compiten con esta en los intercambios internos de la Unión (*cfr.* STJCE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris*

USC DE COMPOSTELA

Holland/Comisión, asunto C-730/79[386]; y Sentencia de 20 de noviembre de 2003, *GEMO,* asunto C-126/01[387]).

3.3.9 La deducción por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra

El art. 5.15 del Decreto legislativo 1/2011 reconoce el derecho a deducir a cuota íntegra autonómica el 20% de las cantidades o valor de bienes en caso de aportaciones no dinerarias, con un límite máximo de 20.000 euros, a favor de aquellos contribuyentes que durante el ejercicio hubiesen adquirido capital, aportado a reservas, constituido préstamos, establecido garantías personales o aportado a cuentas en participación de las siguientes personas jurídicas: sociedades de fomento forestal reguladas en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia[388]; otro tipo de sociedades de gestión forestal conjunta; entidades agrarias o de explotación comunitaria de la tierra que tengan por objeto exclusivo actividades agrarias; o entidades que tengan por objeto la movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia al amparo de los instrumentos previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia[389].

Para poder obtener el derecho a deducir, el precepto exige que concurran una serie de circunstancias:

1) Que las operaciones a las que sea de aplicación la deducción se formalicen en Escritura Pública en la que se especifique la identidad de los sujetos pasivos y el importe de inversión.
2) Que las inversiones se mantengan en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años a partir del día siguiente a la fecha en que se formalice la operación en Escritura Pública. En caso de operaciones de financiación, el plazo de vencimiento deberá ser superior o igual a cinco años, sin que se pueda amortizar una cantidad superior al 20% anual del importe de la principal. Durante ese mismo plazo de cinco años deben mantenerse las garantías constituidas.

386 Identificador ECLI:EU:C:1980:209
387 Identificador ECLI:EU:C:2003:622
388 *BOE* núm. 140, de 23 de julio de 2012.
389 *DOG* núm. 94, de 21 de mayo de 2021. *BOE* núm. 152, de 26 de junio de 2021.

3) Que el contribuyente no puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años, ni puede mantener una relación laboral con la entidad durante ese mismo plazo excepto en el caso de sociedades laborales o cooperativas.

Este beneficio fiscal ha sido insertado en virtud de la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, siendo posteriormente modificada por la Ley 7/2019 y, recientemente, por la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, anteriormente citada.

Como se puede apreciar, este incentivo fiscal pretende incentivar la inversión y financiación de diversos entes con personalidad jurídica propia establecidos en defensa de los montes gallegos y de las explotaciones agrarias mediante el establecimiento del derecho a deducir por parte de los sujetos pasivos que realicen las referidas operaciones a su favor.

Para examinar si nos hallamos ante alguna contradicción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea debemos analizar, en primer lugar, los requisitos que deben cumplir las entidades beneficiadas. Así, de acuerdo con el art. 122 *quinquies* de la Ley de montes de Galicia, son consideradas sociedades de fomento forestal aquellas agrupaciones de gestión conjunta constituidas por entidades que tengan la forma de sociedades mercantiles reguladas por la Ley de Sociedades de Capital o sociedades reguladas por la legislación civil. También pueden incluirse agrupaciones de personas propietarias o titulares de derechos de uso de parcelas no forestales.

Las sociedades de fomento forestal pueden estar constituidas por personas físicas o jurídicas que no sean titulares de derechos de uso de parcelas siempre que su participación en conjunto no supere en ningún caso el 49% de las acciones o participaciones sociales.

Si se sigue, por su parte, el Decreto 45/2011, de 10 de marzo, por el que se regula el fomento de las agrupaciones de propietarios forestales, los requisitos y calificación de las sociedades de fomento forestal y la creación de su registro[390], el art. 3 exige que el domicilio social y fiscal de la sociedad esté en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia. Ello hace que las participaciones tengan que estar limitadas a las sociedades de esta finalidad que protegen los montes en el ámbito territorial de Galicia, no otorgando el derecho a deducir las que protegen otras masas forestales en lugares diferentes, aún cuando el punto de conexión del impuesto es la residencia del sujeto pasivo. Ello supone una discriminación para el ejercicio de la libre circulación de capitales

390 *DOG* núm. 58, de 23 de marzo de 2011.

con respecto a quien participe en una entidad análoga que actúe en otro Estado Miembro, que no podrá verse beneficiado, en una situación objetivamente comparable, por el incentivo establecido, lo cual le coloca en una situación desfavorable respecto a aquellos residentes inversores en esas entidades concretas (*vid.* STJUE de 6 de junio de 2000, *Verkooijen,* ya citada).

Ahora bien, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal luxemburgués, resulta admisible una normativa que pueda restringir la libre circulación de capitales en la medida en aras de objetivos tales como la preservación de la gestión de los terrenos agrícolas en régimen de explotación directa e intentar que las explotaciones agrícolas estén habitadas y sean explotadas por sus propietarios. Sin embargo, son estos los objetivos que verdaderamente han de perseguirse por la norma fiscal (apréciese la Sentencia de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría,* asunto C-235/17[391]), los cuales no parecen darse en el caso gallego, en donde sólo se beneficia en términos fiscales a aquellas agrupaciones de explotación forestal con domicilio social y fiscal en Galicia, motivo por el cual la participación en sus homólogas domiciliadas en otras regiones o Estados Miembros que desempeñen su labor en la tierra autonómica no se verán beneficiadas, trato diferenciado que no encuentra justificación alguna si se persiguiere el objetivo que la jurisprudencia aludida admite.

Por su parte, el precepto también hace referencia, en numeral separado, a aquellas entidades agrarias, cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra que tengan por objeto exclusivo actividades agrarias. En este caso el precepto no establece la regulación de estas entidades por ningún cuerpo concreto, a la vez que no determina requisitos de domicilio social y/o fiscal de las mismas en el territorio autonómico, por lo que debería interpretarse de modo extensivo a las inversiones y financiación efectuada en favor de aquellas entidades que realizan las mismas funciones en otros Estados Miembros o regiones del país, puesto que lo contrario, por los motivos anteriormente expuestos, conducirían a una situación de discriminación en el ejercicio de la libertad de circulación de capitales tutelada por los Tratados.

Esta interpretación extensiva no parece resultar, sin embargo, tan posible en lo que se refiere a las entidades que tengan por objeto la movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia. El art. 4, epígrafe b), de la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, establece que son actuaciones de movilización de tierras el conjunto de actuaciones

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

391 Identificador ECLI:EU:C:2018:971.

desarrolladas a través de alguno de los instrumentos de recuperación de las tierras que se recogen en el propio texto.

En el instrumento normativo aparecen para ello tanto entidades públicas adscritas básicamente a la Agencia Gallega de Desarrollo Rural (como es el caso del Banco de Tierras de Galicia o el Banco de Explotaciones) como entidades privadas que pueden colaborar para tal misión. Sobre estas últimas la norma no expresa en ningún momento que deban tener su domicilio en el territorio autonómico, pudiendo proceder su colaboración desde otra región de España o incluso desde el exterior, lo que permitiría de manera correcta la circulación de capitales. En el caso de que se efectuase una interpretación restrictiva de este aspecto, nos hallaríamos de nuevo con una posible vulneración de la referida libertad que dudosamente podría verse amparada con la prevención de la evasión tributaria del art. 65 TFUE.

En otro orden de ideas, debe tomarse en consideración también aquí, con la misma fundamentación que en las anteriores deducciones, que el mantenimiento de las inversiones en el patrimonio del contribuyente supone una restricción a la libre circulación de capitales no amparada por el texto del Tratado[392] al resultar desproporcionada por los mecanismos de coordinación e investigación tributaria existentes en el Derecho de la Unión Europea y por la determinación del plazo de vencimiento y cantidades máximas de amortización en supuestos de financiación, todas ellas medidas que hacen menos atractiva la inversión en los entes.

Sobre todas estas restricciones se ha pronunciado el Tribunal luxemburgués señalando que este tipo de disposiciones fiscales son compatibles con el ordenamiento comunitario siempre que se aplicaran a situaciones que no fueran objetivamente comparables o que resultasen justificadas por razones imperiosas de interés general, particularmente, por razones de coherencia del sistema tributario (confróntense, en este punto, la Sentencia de 28 de enero de 1992, *Bachmann,* ya citada; y la Sentencia de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica,* asunto C-300/90[393]), no pudiendo resultar una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción a una libertad fundamental los objetivos de carácter meramente económico o de pérdida de recaudación (STJUE de 28 de abril de 1998, *Decker,* asunto C-120/95[394]).

392 Una eventual justificación basada en el interés de que en ese lapso temporal se logre el fin resulta, a nuestro juicio, exacerbada toda vez que se bloquea la realización de las inversiones por el sujeto pasivo, sin referirse a la actividad efectiva de las sociedades objeto de estudio.

393 Identificador ECLI:EU:C:1992:37

394 Identificador ECLI:EU:C:1998:167

En el presente caso no nos hallamos con ninguno de estos motivos, dado que los supuestos de inversión sí que son objetivamente comparables y no existen motivos imperativos de interés general que pueda justificar la no atribución de la deducción en el IRPF por realizar una inversión en una explotación agrícola o de explotación comunitaria de la tierra situada fuera de la Comunidad Autónoma de Galicia. Piénsese además que la situación puede resultar gravemente injusta respecto a los potenciales inversores que se hallan domiciliados en regiones limítrofes a otras Comunidades Autónomas o a Portugal, territorios en los que no sería extraño que se encontrasen las explotaciones del sector primario en las que querrían invertir, sin tener, por culpa de esta disposición normativa, derecho a obtener deducción en cuota en la cuantificación del IRPF[395].

3.3.10 La deducción por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares

La Ley 7/2019 insertó el apartado dieciocho del art. 5 TRTCG, que establece el derecho de los contribuyentes que hayan realizado durante el período impositivo una obra de mejora de eficiencia energética de los inmuebles de uso residencial vivienda a deducir a cuota íntegra autonómica las siguientes cantidades:

1) El 15% de los importes totales satisfechos, teniendo como límite 9.000 euros por sujeto pasivo. Estos importes deben abonarse mediante tarjeta de crédito o débito, transferencias bancarias, cheques nominativos o ingresos en cuentas en entidades de crédito, no dando derecho en ningún caso a practicar la deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

2) El coste de los honorarios para la obtención del certificado que justifique el salto de letra en la calificación energética del inmueble, así como las tasas relacionadas con su inscripción

395 Esta situación, al igual que otras que en posteriores epígrafes y Capítulos se examinarán, no deja de suponer llevar a cabo una actuación contraria a las recomendaciones dadas por la Comisión Europea en materia de desarrollo de las regiones fronterizas de la Unión Europea. Al efecto, esta Institución ha señalado que estas regiones son las que peores resultados económicos obtienen en el territorio de los Estados Miembros, dado que se encuentran situadas entre dos sistemas administrativos y jurídicos diferentes, lo que genera que las personas, empresas y autoridades de esas regiones se enfrenten a dificultades específicas que no existen en zonas más industrializadas o céntricas. Por ello, son necesarias medidas que vayan más allá de la financiación europea, para lo cual la Comisión ha instado a reducir la complejidad, la duración y los costes de la interacción transfronteriza, así como velar por la celeridad de la cooperación administrativa y fiscal entre Estados. Los efectos positivos de todo ello se verán reflejados en el desarrollo socioeconómico y en la integración de estas regiones. Confróntese, al efecto, la Comunicación COM (2017) 534 final, de 20 de septiembre de 2017, de la Comisión Europea al Consejo y al Parlamento Europeo titulada “Impulsar el crecimiento y la cohesión en las regiones fronterizas de la Unión Europea”.

en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de edificios de la Comunidad Autónoma, con un límite único de 150 euros que será prorrateado en función del porcentaje de titularidad del inmueble.

Al efecto, el precepto considera obras de eficiencia energética las que cumplan como requisitos disponer de los permisos, autorizaciones o títulos habilitantes correspondientes y que suponga una mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo la demanda energética, mejorando el rendimiento de las instalaciones térmicas y/o incorporando equipos que utilicen fuentes de energía renovable.

El precepto establece, asimismo, una serie de documentos a aportar para justificar el derecho a deducir como es el caso del certificado de eficiencia energética del edificio una vez ejecutadas las obras, informe firmado por un técnico competente que justifique el salto de letra, la totalidad de las facturas correspondientes a las obras y las relativas a la obtención del certificado, así como los justificantes de pago de todas ellas. Además, debe constar en la declaración del tributo el número de inscripción en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética.

Debe destacarse, además, que esta deducción resulta incompatible con la prevista por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinada exclusivamente al autoconsumo.

En el presente caso nos hallamos de nuevo con una norma tributaria de naturaleza extrafiscal destinada a la mejora medioambiental en nuestro entorno, de la que ya las propias Instituciones comunitarias han tomado la iniciativa de aprobar la Directiva 2010/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de mayo de 2010, relativa a la eficiencia energética de los edificios[396].

La certificación energética de edificios, regulada en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios[397], determina, al igual que lo hacía la regulación anterior, la competencia de la Administración autonómica para certificar la eficiencia energética de los inmuebles que la propia norma describe. En Galicia el órgano competente para ello, según el Decreto 128/2016, de 25 de agosto, por el que se regula la certificación energética de edificios en la Comunidad Autónoma de

396 *DOUE L* 153, de 18 de junio de 2010.
397 *BOE* núm. 131, de 2 de junio de 2021.

Galicia[398], es el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de Edificios, dependiente del Instituto Energético de Galicia. Este ente ejerce sus funciones respecto a las edificaciones ubicadas en el territorio de la Comunidad Autónoma.

El problema con el Derecho de la Unión Europea no se halla en esta regulación, sino en el hecho de que se limita el derecho a deducir sólo a los inmuebles que se hallen en el territorio autonómico, dejando fuera del beneficio fiscal la inversión con el mismo fin y obra realizada en otros puntos, estatales o del extranjero, lo que puede conllevar una discriminación en el ejercicio de la libre circulación de capitales que hace menos atractiva esta inversión para los contribuyentes.

Bien cierto es que como objetivo de interés legítimo se puede argumentar la tutela medioambiental de nuestro territorio, fundándolo incluso en un motivo de salud pública de nuestra región como el previsto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pero ello no resulta aceptable para limitar las deducciones sólo a estos bienes raíces, máxime cuando ellos no son el punto de conexión que funda la competencia del legislador gallego en materia de IRPF y cuando el propio Decreto 128/2016 expone que la finalidad de todas estas actuaciones de mejora de eficiencia energética son las de

> "*Mejorar las prestaciones, la habitabilidad y el confort de los edificios y viviendas con un menor consumo de energía que haga posible la sostenibilidad del sistema a largo plazo es un reto que tiene encomendado la sociedad en general y los poderes públicos en particular"*

Así, no tendría sentido un reconocimiento limitado a nuestra región cuando precisamente la Unión Europea pretende extender la eficiencia energética de los inmuebles a la mayor extensión del territorio comunitario posible, lo que hace llegar a la fundada conclusión de que la finalidad de limitar el derecho a deducir está en favorecer directamente sólo a los hogares gallegos, discriminando a los externos en el ejercicio de la libre circulación de capitales.

Por lo que respecta a la limitación de los medios de transacción para abonar los costes de las obras efectuadas, se debe reiterar que la misma, si no se interpreta en un sentido extensivo, supone un ataque flagrante a la libre circulación de capitales, al igual que ya lo es la no permisión de entregas de dinero en efectivo, que no debe hallar su legitimidad en una supuesta actuación de

398 *DOG* núm. 186, de 29 de septiembre de 2016.

prevención de la elusión en el cumplimiento de obligaciones tributarias por su desproporcionalidad (*vid.* STJUE de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica,* asunto C-478/98[399]; y Sentencia de 26 de mayo de 2016, *NN International,* asunto C-48/15[400]).

3.3.11 La deducción por adquisición y rehabilitación de viviendas en los proyectos de aldeas modelo

La Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, ha insertado un nuevo apartado veinte en el art. 5 TRTCG y, con ello, ha creado una nueva deducción a practicar en cuota íntegra autonómica del impuesto que tiene por objeto incentivar las inversiones efectuadas por los sujetos pasivos durante el ejercicio para adquirir o rehabilitar viviendas en terrenos que se integren en proyectos de aldeas modelo, siempre que estén destinadas a residencia, ya sea habitual o esporádica.

La base de la deducción, que no puede exceder de 9.000 euros en caso de vivienda habitual o de 4.500 en los demás casos, está constituida por las cantidades satisfechas por el sujeto pasivo para la adquisición o rehabilitación, incluidos los que hayan corrido a cuenta de financiación ajena, comprendiendo en tal caso la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable y demás gastos derivados.

El precepto establece, además, una serie de requisitos concurrentes para poder considerar que existen obras de rehabilitación en las aldeas modelo y, consecuentemente, para conseguir el derecho a deducir, que son los mismos existentes y ya examinados en la deducción por rehabilitación de edificios en cascos históricos: disponer de las autorizaciones y permisos administrativos pertinentes y el objeto de la rehabilitación así como los importes de los costes para ello.

De conformidad con el art. 79 de la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia en las aldeas modelo se procurará se procurará la recuperación de la actividad económica y social de los terrenos de antiguo uso agrícola, ganadero y forestal circundantes de la aldea con el objetivo de permitir su recuperación demográfica y la mejora de la calidad de vida de la población.

399 Identificador ECLI:EU:C:2000:497
400 Identificador ECLI:EU:C:2016:356

Realizando una interpretación teleológica, resulta más que evidente que el legislador establece este incentivo en aras a combatir la despoblación en los entornos rurales de nuestra Comunidad Autónoma, suponiendo un aliciente para el establecimiento de la vivienda, permanente o esporádica, en esas áreas en las que el éxodo demográfico ha sido más acuciante[401].

Un posible punto de conflicto con el ordenamiento jurídico comunitario estriba de nuevo en los supuestos de inversiones para adquirir viviendas en núcleos despoblados que no se encuentren en el territorio gallego. Así, un residente fiscal en Galicia que pretenda asentarse en una región fronteriza portuguesa no verá reconocido el derecho a deducir al encontrarse fuera del programa de aldeas modelo establecido por la Administración autonómica, aún a pesar de que son situaciones objetivamente similares que no se pueden basar en la residencia como punto de conexión al permitir la deducción para establecer la vivienda en esas zonas despobladas de manera esporádica.

En este supuesto, tomando en consideración que la jurisprudencia europea (Sentencia de 6 de marzo de 2018, *SEGRO y Horváth,* asunto C-52/16[402]) admite una normativa que suponga una restricción o distinción en el ejercicio de la libre circulación de capitales en aras de objetivos tales como mantener una población permanente en el medio rural y combatir la despoblación debe considerarse que el supuesto se halla dentro de la licitud con respecto al ordenamiento europeo, toda vez que pretende la protección frente al éxodo rural en el entorno gallego. No obstante esto, resultaría más aceptable que se permitiese la inversión en otros territorios con la misma situación de riesgo demográfico, tanto por la protección mayor de la libertad de circulación como por la realización de un esfuerzo económico que redunda en la solidaridad con el resto de regiones de los Estados Miembros.

Algunos ejemplos de ello los podemos encontrar en la legislación asturiana en la materia. Así, conforme al art. 14 *quáter* de su Decreto Legislativo 2/2014, obtienen derecho a deducir a cuota autonómica del IRPF los contribuyentes con hijos nacidos o adoptados en el período impositivo siempre que el menor conviva con el declarante y que el mismo tenga su residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación, elementos todos ellos en intrínseca relación con el punto de

401 Sobre las medidas fiscales adoptadas por las Comunidades Autónomas en esta materia resulta de interés la obra de CASTILLO MURCIEGO, A., LÓPEZ LABORDA, J., RODRIGO SAUCO, F. y SANZ ARCEGA, E., "Medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación de las áreas rurales: una primera aproximación", en *Presupuesto y gasto público,* núm. 102, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2021, pp. 131-150.

402 Identificador ECLI:EU:C:2018:57.

conexión que funda su competencia que suponen exigencias obvias dada la finalidad de la medida: incrementar la población, especialmente joven, en las áreas demográficamente más afectadas. Del mismo modo, el art. 14 *sexies* de la norma establece una deducción para aquellos contribuyentes con residencia habitual en estas zonas rurales en aras a paliar los gastos en que incurra durante el ejercicio para adquirir bonos de transporte público.

3.4 Otros beneficios fiscales

3.4.1 La deducción por obtención de ayudas públicas percibidas por incendios del año 2017

El art. 5.16 del Decreto Legislativo 1/2011 establece el derecho a deducir a cuota íntegra autonómica a los contribuyentes beneficiarios de una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Administración autonómica de las incluidas en el Decreto 102/2017, de 19 de octubre, de medidas urgentes de ayuda para la reparación de daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017[403].

El importe de la deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención en la base liquidable.

Esta deducción, por su naturaleza y circunstancias, se ha establecido en el instrumento normativo como consecuencia de los graves sucesos derivados de la multiplicidad de incendios forestales que asolaron buena parte de la Comunidad Autónoma entre el 13 y el 19 de octubre del año 2017, dejando tras de sí un total de cuatro fallecidos, una veintena de heridos y una vasta cantidad de pérdidas patrimoniales.

La medida fiscal sólo puede ser analizada desde la óptica de la compatibilidad de la ayuda pública con el correcto funcionamiento del mercado interior tutelado por la Unión Europea.

Recordando el art. 107.2, epígrafe b), son compatibles con el ordenamiento comunitario aquellas ayudas públicas que se encuentren destinadas a reparar los perjuicios ocasionados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, tal y como es el caso de la devastadora ola de incendios que asolaron la autonomía.

403 *DOG* núm. 200, de 20 de octubre de 2017.

Sobre este tipo de ayudas públicas, que incluyen las de naturaleza fiscal, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia determinando su naturaleza indemnizatoria frente a una situación de daños patrimoniales y económicos de tal relevancia y excepcionalidad que la omisión en la actuación de fomento e inversión por parte de los poderes públicos resultaría inadmisible, puesto que sería precisamente esa no actuación una forma velada de favorecer a oferentes en el mercado que no se han visto perjudicados (*cfr.* Sentencia de 24 de febrero de 2022, *EULEX-KOSOVO,* asunto C-283/20[404]). Del mismo modo, el Comité de las Regiones en su Dictamen 2010/C79/04, relativo al enfoque comunitario para la prevención de catástrofes naturales y de origen humano[405], establece la necesidad de que se dé una respuesta inmediata y directa ante la existencia de cualquier situación catastrófica.

Por su parte, el art. 38 de la Ley 5/2007, de 7 de mayo, de emergencias de Galicia[406] prevé la actuación de la Administración autonómica en el ámbito de sus competencias para restablecer los servicios esenciales para la Comunidad, así como las ayudas en atención a las necesidades derivadas de dichas situaciones cuando tengan naturaleza catastrófica.

Este marco normativo ha permitido que la Administración gallega haya podido establecer en virtud del anteriormente mencionado Decreto 102/2017 diversas ayudas de carácter pecuniario, cuyos beneficiarios, conforme al art. 5, eran las personas físicas propietarias o usufructuarias de viviendas que sufriesen daños que afecten a inmuebles y ajuar doméstico, los titulares de establecimientos comerciales, mercantiles, industriales y turísticos en que hubiese daños, los titulares de explotaciones forestales, agrícolas y ganaderas por los daños y pérdidas, las entidades locales para hacer frente a los gastos de las actuaciones llevadas a cabo por los incendios y daños en bienes de titularidad municipal, las cofradías de pescadores, asociaciones y clubs deportivos sin ánimo de lucro por los daños, y todas aquellas personas que sufriesen daños físicos.

No obstante esto, sí resulta criticable que el art. 8 del instrumento estableciese, al regular las ayudas por daños en los incendios de viviendas y ajuar doméstico, la exigencia de que el inmueble constituyese la residencia permanente y habitual de sus moradores, toda vez que ello conduce a una situación de discriminación por razón de la residencia del sujeto, que aún a pesar de haber

404 Identificador ECLI:EU:C:2022:126
405 *DOUE C* 79, de 27 de marzo de 2010.
406 *DOG* núm. 94, de 16 de mayo de 2007. *BOE* núm. 137, de 8 de junio de 2007.

experimentado los mismos daños por el incendio en sus activos, no tendría derecho a percibir subvención alguna.

Estos requisitos genera que, desde esta perspectiva, la ayuda autonómica deba considerarse contraria al ordenamiento comunitario por transgredir el principio de no discriminación al amparo del art. 18 TFUE. El debido reconocimiento a favor de estos sujetos generará posteriormente que, para aquellos beneficiarios que tengan la consideración de contribuyentes en la Comunidad Autónoma, adquieran el derecho a deducir.

3.4.2 La deducción para los afectados por los estragos de Tuy

El art. 5.17 TRTCG establece un beneficio fiscal a practicar sobre cuota íntegra autonómica del IRPF en relación con las subvenciones públicas que tuvieron por objeto ayudar a los damnificados por la explosión de material pirotécnico acaecido en el lugar de Paramos, término municipal de Tuy (Pontevedra) durante el mes de mayo de 2018, que produjo, aparte de importantes pérdidas patrimoniales, dos fallecidos y decenas de heridos.

De acuerdo con el precepto, los contribuyentes que hubiesen integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Administración autonómica de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo[407], podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del IRPF, siendo el importe de dicha deducción el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la ayuda pública en la base liquidable.

Además, el contribuyente podrá deducir las cantidades invertidas, en inversiones no empresariales, con la finalidad de paliar los daños sufridos, por la parte que exceda de las cantidades percibidas por ayudas públicas o por coberturas de seguros. En ningún caso la cantidad a deducir podrá ser superior a la diferencia entre el daño sufrido y las cantidades recibidas por ayudas o coberturas de seguro.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

407 *DOG* núm. 104, de 1 de junio de 2018.

Al igual que en el epígrafe anterior, nos hallamos ante un incentivo fiscal que trae como causa un suceso generador de múltiples daños personales y materiales con un amplio número de damnificados, y que supone una ayuda pública, debiendo ser analizada la norma fiscal desde esta óptica.

De conformidad con el art. 5 del Decreto 55/2018 son beneficiarios de las ayudas las personas físicas propietarias o usufructuarias o inquilinas de viviendas, titulares de establecimientos comerciales, mercantiles, industriales y turísticos en que hubiese daños y titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas. En las prestaciones destinadas a paliar los daños sufridos en viviendas y ajuar, el art. 7 vuelve a limitar la obtención de la plenitud del importe de ayuda a aquellos bienes raíces que constituyesen en el momento del siniestro la residencia permanente y habitual de los moradores. No obstante, a diferencia de la regulación observada para las ayudas por los incendios del año 2017, sí se reconocen ayudas a favor de este colectivo, pero en una situación de desigualdad en lo referente a la cuantía a obtener que genera, de nuevo, una situación de discriminación proscrita por el art. 18 TFUE.

3.4.3 La deducción por subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia

Finalmente, el art. 5.19 TRTCG establece una deducción a cuota íntegra autonómica del IRPF para aquellos deportistas de alto nivel que hayan obtenido alguna subvención u otra ayuda pública de la Administración autonómica, siempre y cuando la actividad no le haya generado rendimientos de actividades económicas[408].

El importe de la deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención o ayuda pública en la base liquidable.

Para que el sujeto pasivo se pueda aplicar esta deducción es necesario que tenga reconocida la condición de deportista de alto nivel según resolución del órgano superior de la Administración general de la Comunidad Autónoma con competencias en materia de deporte.

408 Este tipo de ayudas fiscales para la promoción de la actividad deportiva de alto nivel no resulta indiferente a otros sistemas autonómicos de IRPF, lo que hace de interés, para profundizar en este tema, la consulta de la obra de LASARTE ÁLVAREZ, F.J. (coord.) y AAVV., "El deporte ante el sistema tributario. Visión general de los diferentes tributos estatales, autonómicos y locales", en *Deporte y Fiscalidad,* Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía, 2008, pp. 115-170.

Sobre los requisitos determinados en el precepto se deben hacer una serie de consideraciones. En primer lugar, se establece la exigencia de que los deportistas no pueden ser perceptores de rendimientos de actividades económicas. Esta delimitación de las diferentes fuentes de renta implica, necesariamente, que el sujeto pasivo sí podrá obtener el derecho a deducir aún percibiendo rendimientos derivados de una relación laboral especial, toda vez que los mismos merecerán la calificación de rendimientos del trabajo, con arreglo a lo establecido en el art. 17 LIRPF.

En segundo lugar, para poder obtener el derecho a deducir el sujeto pasivo ha de recibir la ayuda de la Administración gallega (ayudas DGAN), las cuales sólo se conceden a deportistas gallegos de alto nivel.

La obtención de esta calificación se efectúa en virtud de resolución de la Administración autonómica. Así, el art. 5 del Decreto 165/2020, de 17 de septiembre, por el que se regula el deporte de alto nivel, de alto rendimiento y de rendimiento deportivo de base de Galicia[409], establece que para la obtención de las condiciones de alto nivel y alto rendimiento deportivo los solicitantes deben haber nacido en Galicia o tener la vecindad administrativa en un municipio del territorio autonómico ininterrumpidamente desde al menos un año antes de la obtención de méritos deportivos en los que se fundamente la solicitud, no exigiéndose la antigüedad en la vecindad de manera excepcional a aquellas personas que acrediten haber residido durante su etapa de formación deportiva en Galicia por un período de dos años consecutivos o tres alternos, así como tener domicilio fiscal en España.

Estas exigencias provocan una situación de discriminación tanto a la hora de obtener la ayuda pública como, consecuentemente, para obtener el derecho a deducir, ambas prohibidas por el art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

De este modo, recordando la jurisprudencia del Tribunal luxemburgués, en los casos de discriminación indirecta la diferencia de trato no se debe a una asociación expresa a la característica prohibida, sino a otra característica que se halla estrictamente vinculada a ese rasgo proscrito (*cfr.* STJUE de 18 de junio de 2019, *Austria/Alemania,* asunto C-591/17[410]; y Sentencia de 11 de junio de 2020, *TÜV Rheinland LGA Products y Allianz IARD*, asunto C-581/18[411]).

409 *DOG* núm. 197, de 29 de septiembre de 2020.
410 Identificador ECLI:EU:C:2019:504
411 Identificador ECLI:EU:C:2020:453

Así, en el supuesto que nos ocupa no aparenta existir en la norma fiscal una exigencia de nacionalidad ni de permanencia en el territorio comunitario, pero lo cierto es que la obtención de la ayuda pública está supeditada a la acreditación de las exigencias de residencia determinadas por la normativa administrativa que permite la obtención del grado de deportista de alto nivel, excluyéndose el mismo mérito obtenido en otra región de España o en otro Estado Miembro, lo cual resulta injustificado si se tiene en cuenta que el sujeto pasivo sí ha de ser residente con arreglo a las normas fiscales y será en el territorio gallego en donde se someterán a imposición sus rendimientos, que, en relación con su cualidad deportiva, sólo podrán proceder de una relación laboral.

Para establecer esta restricción en la percepción no existe ningún criterio objetivo, a nuestro entender, lo cual hace innegable que tanto la ayuda pública establecida como, consecuentemente, el derecho a deducir, está especialmente destinada para los deportistas gallegos, impidiendo la promoción de su actividad a todos aquellos que no lo sean por no cumplirse estos requisitos residenciales. Estas aseveraciones se ven, además, reforzadas por el hecho de que no resultan deducibles las percepciones obtenidas por deportistas residentes derivadas de otras Administraciones públicas, nacionales o internacionales.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

CAPÍTULO IV

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El siguiente tributo cedido que ocupará el análisis normativo efectuado en la investigación es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Para tal fin, se empezará examinando la normativa dictada por las potestades autonómicas de Galicia relativas a esta figura impositiva partiendo del análisis de una serie de consideraciones introductorias relativas a este impuesto, efectuando en un momento posterior el examen de su ajuste o fricción con las normas de Derecho europeo.

Este examen partirá del estudio de las reglas sobre incompatibilidad con las reducciones estatales de los beneficios fiscales establecidos por la normativa autonómica. En un momento posterior, se procederá a analizar las reducciones de la base imponible, tratándolas de una manera conjunta, tanto para la tributación de las adquisiciones *mortis causa* como las derivadas de actos lucrativos *inter vivos,* toda vez que estos beneficios fiscales son, salvando leves diferencias, comunes para ambas figuras impositivas.

No obstante lo anterior, también existen reglas específicas que se aplican de manera diferenciada a cada tributo, lo que genera que sean estudiadas, en epígrafes separados, dos reducciones específicamente previstas para la imposición sobre las donaciones. Finalmente, también será estudiado el régimen de tratamiento fiscal, a efectos de estas dos figuras impositivas, de las uniones estables de pareja.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

4.1 Introducción

El ISD no tiene un origen histórico bien definido[412], aunque buena parte de la doctrina coincide en remontarse hasta el sistema tributario del Imperio Romano, cuando se insertó el denominado impuesto *vicesima hereditatium,* establecido en tiempos de Augusto en virtud de la *Lex Iulia De vicesima hereditatium,* no exenta esta cuestión de polémica por remontarlo otros autores a tiempos de la Ley Voconia o incluso por resultar ser el gravamen romano una adaptación de otro semejante existente en la civilización egipcia[413].

El tributo fue mantenido durante la etapa visigoda, al mantener una hacienda similar que reproducía las características y figuras de la Roma occidental, y con la invasión árabe y el desarrollo de los distintos Reinos peninsulares se establecen diferentes configuraciones del gravamen de una manera rica[414].

Esta variopinta evolución terminó cuando a finales del siglo XVIII, Carlos IV, por Real Cédula de 19 de septiembre de 1792, establece el tributo como ingreso fiscal de todo el Estado aplicándose de manera similar en todo el territorio[415], a excepción de Navarra y del País Vasco, siendo posteriormente abolido, reinstaurado, desarrollado y reformado hasta incorporar el gravamen sobre las donaciones en el denominado *Impuesto sobre Traslaciones de Dominio,* que en un momento posterior pasó a denominarse *Impuesto sobre Derechos Reales y transmisiones de bienes*[416].

412 Sobre las diferentes teorías al respecto resulta interesante el estudio realizado por APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral,* Dykinson Madrid, 2014, pp. 21-25.

413 *Cfr.* TORRES PARRA, M.J., "Algunos aspectos de la *Lex Iulia de vicesima hereditatium",* en GARCÍA SÁNCHEZ, J. (dir.), TORRENT RUIZ, A. (coord.) y AAVV., *Fundamentos romanísticos del Derecho contemporáneo,* Asociación Iberoamericana de Derecho Romano y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2008, p. 944.

414 *Cfr.* APARICIO PÉREZ, A., *op. cit.*, pp. 25-32. Este autor destaca que en Galicia, durante los siglos XII-XV, según los documentos custodiados en el Archivo de la Catedral de Mondoñedo, el Cabildo de la diócesis la dividió en seis administraciones a cuyo frente colocó a idéntico número de administradores estableciendo los derechos y cargas a satisfacer. Entre esos derechos se encontraban el de percibir la mejor cabeza de ganado, ya fuese buey o vaca, y si no las tuviese, sesenta sueldos. Del mismo modo, en esos documentos se refleja que en el siglo XVI se exigía un impuesto llamado *fros*, que tenía que pagar el difunto a cargo de sus herederos al fallecer.

415 Según algunos autores, también como medio para reforzar su poder sobre el territorio general del Estado por medio de la Hacienda. *Cfr.* GALLEGO ANABITARTE, A., *Poder y Derecho del Antiguo Régimen al Estado Constitucional en España. Siglos XVIII a XIX,* editorial Marcial Pons, Madrid, 2009, pp. 75-77.

416 Para más información respecto a esta etapa resulta muy recomendable, por su precisión analítica y plenitud de análisis, consultar la obra de LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., "De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el Derecho español", en *Revista Internacional de Derecho Romano*, núm. 14, Universidad de Castilla-La Mancha, 2015, pp. 218 y siguientes.

En los momentos actuales, la figura impositiva halla su regulación estatal en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre[417], así como en el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones[418], gravando, según el art. 3 de la norma legal, las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio a título gratuito y la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario exceptuando los rendimientos sujetos a IRPF[419].

Ahora bien, ya hemos apreciado en el Capítulo I que el tributo se halla cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas de régimen común, por lo que la pluralidad y diversidad legislativa sobre este tributo no es baladí[420], situación de la cual Galicia no es una excepción, toda vez que se le ha otorgado a la región la recaudación del 100% del rendimiento producido en el territorio en virtud de la Disposición Adicional primera del Estatuto de Autonomía y del art. 1 de la Ley 17/2010.

Debido a ello, el gravamen sobre las sucesiones y donaciones supone una figura impositiva que presenta su relevancia como fuente de ingreso público, si bien no ostenta, en la imposición directa, la trascendencia de la que sí gozaba el IRPF. Así, la recaudación llevada a cabo durante los últimos ejercicios por la Comunidad Autónoma de Galicia ha sido la que se muestra a continuación en la siguiente tabla:

417 *BOE* núm. 303, de 19 de diciembre de 1987.

418 *BOE* núm. 275, de 16 de noviembre de 1991.

419 Esta última inclusión ha sido criticada por algunos autores indicando que no tiene una justificación lógica porque si se acaba de indicar por el precepto que el hecho imponible está constituido por la adquisición por causa de muerte de toda clase de bienes y derechos resulta evidente que en esta expresión deben incluirse todos los que tengan contenido económico, incluyéndose entre ellos las percepciones por seguros de vida en los que los beneficiarios son distintos de los contratantes. *Cfr.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones,* editorial Lex Nova, Valladolid, 1989, pp. 28-29.

420 Sobre este tema no faltan autores que señalan que esta diversidad normativa derivada del proceso de descentralización fiscal y cesión de competencias ha desnaturalizado la nota estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Cfr.* RAMOS PRIETO, J., "La tributación de las sucesiones *mortis causa* en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea", en RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coords.) y AAVV., *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar,* Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016, pp. 333-334.

Ejercicio	Recaudación (en miles de euros)	Porcentaje que ha representado el tributo en la recaudación de Galicia mediante impuestos directos
2019	131.263,70	5,28%
2020	120.118,13	4,32%
2021	133.780,41	4,91%
2022	144.281,38	5,02%

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Instituto Gallego de Estadística.
(Última actualización realizada el 28 de abril de 2023).

En cuanto a competencias normativas, ya hemos tenido ocasión de apreciar que las mismas se fundamentan en los puntos de conexión previstos en el art. 32 de la Ley 22/2009, pudiendo asumir, con arreglo al art. 48 del mismo cuerpo legal, las siguientes potestades en materia normativa:

a) Determinación de reducciones de la base imponible tanto en sucesiones como en donaciones, siempre que correspondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate. También pueden regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas o mejorándolas. Ambas competencias han sido efectivamente asumidas, como examinaremos en un momento posterior.
b) Establecimiento de la tarifa del impuesto. Galicia ha asumido la competencia mediante el dictado del art. 9 TRTCG.
c) Determinación de cuantías y coeficientes de patrimonio preexistente, competencia asumida por el legislador gallego en el art. 10 TRTCG.
d) Regulación de deducciones y bonificaciones de la cuota. En este extremo el legislador autonómico sólo ha establecido deducción a cuota íntegra del impuesto sobre sucesiones.

Expuestas estas consideraciones preliminares procede continuar con el examen de las normas dictadas por la Comunidad Autónoma de Galicia conforme al Derecho de la Unión Europea, haciendo en primer lugar hincapié en las normas sobre incompatibilidad con las reducciones previstas en la normativa estatal.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

4.2 Examen de la incompatibilidad de reducciones

La innegable complejidad del sistema fiscal español se ve agravada por la coexistencia del poder tributario central con aquel que ostentan las Comunidades Autónomas en la regulación de los tributos cedidos.

Ello genera que puedan llegar a coexistir elementos determinantes de la obligación tributaria en ambos ordenamientos, de tal suerte que se hace imprescindible la existencia de reglas que tengan por objeto establecer las normas esenciales sobre aplicación de los diferentes preceptos. En el caso gallego, en el gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa* ello tendrá lugar tanto en reducciones de carácter subjetivo como objetivo, mientras que en la imposición sobre adquisiciones lucrativas entre vivos, la inexistencia de regulación autonómica de las primeras generará que sólo existan normas en lo que se refiere a las reducciones de naturaleza objetiva.

4.2.1 Incompatibilidad en reducciones de carácter subjetivo

El legislador gallego ha regulado tres reducciones a la base imponible de naturaleza subjetiva en la imposición de las transmisiones por causa de muerte. Las dos primeras, reducción por parentesco y por discapacidad, suponen, conforme determina el art. 6.1 TRTCG, una mejora con respecto a las mismas reducciones establecidas por la normativa estatal, sustituyendo a estas[421]. Al determinar esta cuestión, el poder autonómico ha cumplido el mandato establecido por el art. 48.1, epígrafe a), de la Ley 22/2009 de especificar si en la normativa autonómica establece la mejora a favor del sujeto pasivo o no y que la sustituye, en aras a una mejor garantía de la seguridad jurídica.

De esta manera, en la reducción por parentesco (art. 6.3 TRTCG), la normativa autonómica sustituye los importes de reducción indicados en el art. 20.2, epígrafe a), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, uniendo a ellos los importes percibidos por beneficiarios de seguros de vida cuando su parentesco con el contratante sea de cónyuge,

421 Señala la doctrina que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las diferencias más sustanciales entre las Comunidades Autónomas está en la determinación de las reducciones por parentesco y minusvalía pues aunque sólo se ha modificado la normativa estatal parcialmente son notables las diferencias tanto en la cuantía como en los límites establecidos para esas reducciones en cuanto a grado de parentesco que otorga el derecho a practicar la reducción. *Cfr.* BARBERÁN LAHUERTA, M.A., *La imposición sobre las herencias. Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma,* editorial Comares, Granada, 2005, p. 120.

ascendiente o descendiente, mejorándolos notoriamente. En esta regulación no se aprecia ninguna causa de fricción con el ordenamiento jurídico comunitario al no suponer un caso de discriminación fiscal, directa o indirecta, ni conculcar libertades de circulación o atentar contra la libre competencia en el mercado interior.

Por lo que respecta a la reducción por discapacidad del art. 6.3 del Decreto Legislativo 1/2011, la normativa establece unos importes que permiten una minoración notablemente mayor a la establecida por la ley estatal, al fijar los siguientes importes:

a) En casos de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65% la reducción pasa de 47.858,59 a 150.000 euros.
b) En los supuestos de discapacidad superior al 65% la reducción pasa de los 150.253,03 euros previstos en la normativa nacional a desdoblarse en dos grupos de contribuyentes. Así, los que se encuentren en los grupos I y II de parentesco la reducción de la base imponible será del 100% siempre que el patrimonio preexistente del sujeto pasivo no exceda los tres millones de euros. Por su parte, si el contribuyente se encuentra en las demás situaciones, el importe de reducción será de 300.000 euros.

Al igual que acaecía con la reducción anterior, no se aprecia causa alguna de fricción con el ordenamiento jurídico europeo, ni en el establecimiento de estas reducciones para formar la base liquidable ni en la regla para compatibilizar la regulación autonómica y la nacional.

Por su parte, la reducción establecida por el legislador autonómico relativa a la adquisición de las indemnizaciones del síndrome tóxico y por actos de terrorismo (art. 6.4 TRTCG) supone, a diferencia de las anteriores, un beneficio propio de la Comunidad Autónoma. Así, el precepto reconoce, cuando en la base imponible se integren indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas a las personas herederas de los afectados por el síndrome tóxico o por actos de terrorismo, una reducción del 99% sobre los importes percibidos, con independencia de las otras reducciones que procedan, teniendo la misma carácter retroactivo.

En este punto, el Decreto Legislativo también cumple con el mandato establecido por la Ley 22/2009 de especificar que se trata de una reducción propia, debiendo detenernos a examinar si la misma responde a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma a las que alude la ley reguladora de la cesión de tributos.

USC

Comenzando por la reducción para los sujetos pasivos sucesores del caudal relicto de un beneficiario de indemnizaciones derivadas del Síndrome del Aceite Tóxico, aún a pesar de que el consumo de aceite de colza desnaturalizado se extendió por toda la geografía española produciendo un elevado número de fallecidos y afectados, lo cierto es que en los momentos actuales esta reducción apenas se encuentra reconocida en la normativa sobre tributos cedidos de las Comunidades Autónomas, pudiendo apreciarla en regiones como Castilla y León (art. 15 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre) o la Comunidad de Madrid (art. 22 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre), lo cual hace más interesante examinar si Galicia cumple con las exigencias de especiales circunstancias económicas y sociales para regularla.

De acuerdo con los datos oficiales publicados en la década de 1980 por el Ejecutivo central, en el Informe del Plan Nacional del Síndrome Tóxico, si bien ha existido una difusión a nivel estatal de esta patología, la mayoría de casos se han concentrado en la Comunidad de Madrid, Castilla y León (especialmente en las áreas de León, Valladolid, Segovia y Palencia), Castilla-La Mancha, Cantabria y Principado de Asturias. En el caso gallego la provincia más afectada ha sido Ourense, si bien no con las cifras de las anteriores.

Esta situación hace reflexionar con respecto a si el legislador autonómico ha cumplido en verdad esa exigencia que funda su competencia, especialmente en comparación con la omisión en la regulación por parte del resto de Comunidades Autónomas. No obstante, esta cuestión sólo conviene dejarla anotada al no ser el tema central de la presente investigación examinar la licitud o no conforme al Derecho estatal de las medidas adoptadas.

Por el contrario, sí resulta de mayor relevancia tomar en consideración que el precepto sólo acoge el derecho a practicar la reducción, por la prohibición de analogía establecida en el art. 14 LGT, por las percepciones derivadas de las Administraciones Públicas, tal y como es el caso de la condena impuesta por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de septiembre de 1997 al Estado como responsable civil subsidiario, la cual condujo al dictado del Real Decreto-Ley 3/1999, de 26 de febrero, sobre pago de las indemnizaciones derivadas de la referida Sentencia a los afectados por el síndrome tóxico[422], dejando al margen la posibilidad de aplicar la reducción

422 *BOE* núm. 50, de 27 de febrero de 1999. Otros ejemplos de ayudas públicas derivadas de esta intoxicación se hallan en el RD 2448/1981, de 19 de octubre, sobre protección a los afectados por el síndrome tóxico (*BOE* núm. 257, de 27 de octubre de 1981) o en el RD 1276/1982, de 18 de junio, por el que se complementan las ayudas a los afectados por el síndrome tóxico (*BOE* núm. 146, de 19 de junio de 1982).

para todas aquellas indemnizaciones establecidas en virtud de resolución judicial dictada por un órgano del orden jurisdiccional civil o penal contra responsables de distribución del aceite de colza.

Más llamativa resulta la cuestión cuando el art. 10.2 de la Orden de 21 de enero de 2021 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del ISD en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regulan el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria[423] alude a la necesidad de presentar Sentencia que reconozca el pago de la indemnización a ese perjudicado por el síndrome tóxico.

Esta exigencia reglamentaria supone, a nuestro juicio, una complejidad procedimental superior a la hora de acreditar el derecho a la práctica de la reducción, puesto que si el único medio acreditativo del reconocimiento del derecho a la obtención a la ayuda pública correspondiente ha sido mediante la condena impuesta por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo a la entidad pública competente habrá múltiples sujetos pasivos que no verán posible el derecho al beneficio fiscal, cuando en el precepto legal se habla meramente de ayudas concedidas por las Administraciones Públicas. Por todo ello, consideramos que esta exigencia debe ser declarada ilegal y por ende nula al contravenir una norma con rango de ley, conforme al principio de jerarquía normativa.

Por lo que respecta al reconocimiento de la reducción para los causahabientes de perceptores de indemnizaciones por actos de terrorismo, los diversos crímenes perpetrados por variopintas organizaciones dedicadas a estas ilícitas actuaciones generan, a nuestro juicio, que sí pueda tener lugar el derecho a establecer esta reducción.

Examinando de manera particular las exigencias para practicar la reducción por esta circunstancia se debe señalar *prima facie* que con arreglo al art. 3 *bis* de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre de reconocimiento y protección integral a las víctimas del terrorismo[424], son destinatarios de las ayudas reconocidas en este cuerpo legal aquellas personas a las que se les reconozca el derecho a ser indemnizados por Sentencia firme o cuando no medie tal sentencia pero se llevasen a cabo las diligencias judiciales oportunas.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

423 *DOG* núm. 14, de 22 de enero de 2021.
424 *BOE* núm. 229, de 23 de septiembre de 2009.

La concesión de ayudas se someterá a los principios que para ser indemnizadas se establecen en el Convenio Europeo sobre indemnización a las víctimas de delitos violentos, hecho en Estrasburgo el 24 de noviembre de 1983[425]. Conforme al art. 3 de este Tratado, la indemnización será pagada por el Estado en cuyo territorio se cometió el delito violento tanto a los nacionales de los Estados parte del Convenio como a los nacionales de todos los Estados Miembros del Consejo de Europa que tengan su residencia permanente en el Estado en cuyo territorio se cometió el delito. En este sentido, los Estados de la Unión Europea son todos parte del Consejo de Europa, y muchos también de la Convención, lo que favorece la indemnización a otros ciudadanos comunitarios e impide por su igualdad de acceso a la prestación, una posible discriminación contraria al Tratado de Funcionamiento. De igual modo, el art. 4 de la Ley 29/2011 reconoce como titulares de los derechos a prestación las personas que sufran los daños descritos en el precepto sin distinción de nacionalidad.

En todo ello no se aprecian puntos de fricción con el ordenamiento jurídico comunitario, puesto que en ningún momento se conculcan libertades de circulación y a que, como ayudas públicas, también son compatibles con el Tratado de Funcionamiento de la Unión, no apreciándose distorsión de la libre competencia en el mercado interior.

4.2.2 Incompatibilidad en reducciones de carácter objetivo

En el gravamen de las sucesiones *mortis causa*, el art. 7.1 TRTCG establece que las reducciones a base imponible son propias de la Comunidad Autónoma, exceptuando la establecida por adquisición de vivienda habitual, que supone una mejora respecto a la determinada por el art. 20.2 c) LISD, que reconoce el derecho a reducción del 95% para adquisición de vivienda habitual por cónyuge, ascendientes o descendientes o colateral mayor de sesenta y cinco años que conviviese con el causante dos años antes del fallecimiento. La mejora se materializa en un incremento del límite máximo y de los porcentajes de reducción.

Son propias, por su parte, la relativa a la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participaciones en entidades, la reducción por adquisición de explotaciones agrarias y de elementos afectos, la reducción por adquisición de fincas rústicas, la de

425 Instrumento de ratificación publicado en el *BOE* núm. 312, de 29 de diciembre de 2001.

adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica y la de adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de empresa o negocio profesional.

La existencia de esta regla de compatibilidad se ajusta de manera fiel a las disposiciones de la Ley 22/2009 y no genera, a nuestro juicio, ningún tipo de fricción con el ordenamiento jurídico comunitario ni obstaculiza sus fines.

Por lo que respecta a la regla de compatibilidad en el gravamen sobre las donaciones, el art. 8.1 del Decreto Legislativo 1/2011 establece que las reducciones son todas propias de la Comunidad Autónoma y que resultan incompatibles para una misma adquisición entre sí y con la aplicación de las reguladas en la ley estatal o con las consideradas en leyes especiales en relación con este impuesto, siempre y cuando hubiesen sido establecidas en consideración a la naturaleza del bien objeto de aquellas.

Esta previsión genera que resulte necesario examinar el reconocimiento estatal de reducciones a base imponible en el gravamen a practicar sobre las transmisiones lucrativas. Al efecto, el art. 20.6 LISD, en adelante, regula las siguientes:

> a) Transmisión de participaciones *inter vivos* en favor del cónyuge, descendientes o adoptados de empresa individual o negocio profesional o participaciones en entidades del donante.
> b) Transmisión lucrativa de bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de las Comunidades Autónomas.

Por su parte, el texto gallego reconoce como reducciones la de obtención de dinero destinado a la adquisición de vivienda habitual en Galicia; por adquisición de bienes y derechos afectos a actividad económica y participaciones en entidades; la de adquisición de explotaciones agrarias y fincas rústicas; la de adquisición de bienes y derechos afectos a actividad económica, participaciones en entidades y explotaciones agrarias en pactos sucesorios; la de adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica;

USC DE COMPOSTELA

la de adquisición de bienes destinados a creación de empresa o negocio profesional; y la derivada de adquisición lucrativa de fincas rústicas.

La norma prevé la incompatibilidad en caso de que la norma estatal y la autonómica coincidan en cuanto al objeto, lo cual no contraviene ninguna norma europea.

4.3 Examen de las reducciones a la base imponible

Con carácter previo al análisis de las reducciones que el Decreto Legislativo 1/2011 prevé tanto para el impuesto sobre sucesiones como para la tributación de donaciones, merecen ser consideradas una serie de normas comunes reconocidas, respectivamente, en los arts. 7.2 y 8.2 del Texto Refundido.

De conformidad con el primer apartado de estos preceptos, las reducciones objeto de estudio no se aplicarán de oficio, debiendo ser solicitadas por el sujeto pasivo. En este sentido, el art. 23 TRTCG añade en lo sustancial que en el caso de declaración extemporánea sin requerimiento previo la solicitud debe realizarse en la presentación de la declaración, practicándose los beneficios en la autoliquidación. Por su parte, si la autoliquidación fuese presentada pero no se hubiesen aplicado por el obligado los beneficios fiscales no ha lugar a la rectificación para obtener estas reducciones a menos que la misma se presente en el período reglamentario de declaración (seis meses en el caso del Impuesto sobre Sucesiones[426], o treinta días en el supuesto de adquisiciones lucrativas *inter vivos*[427]). La ausencia de solicitud del beneficio dentro del plazo reglamentario o su no aplicación en la autoliquidación se entiende como una renuncia a la aplicación del mismo.

Por su parte, el art. 23.2 establece que en caso de incumplimiento de los requisitos que hayan de cumplirse con posterioridad al devengo del impuesto deberá ingresarse la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de demora. A estos efectos el sujeto deberá practicar la correspondiente autoliquidación y presentarla en el plazo señalado en la norma que regula el

426 Art. 67.1, epígrafe a), del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio del derecho del sujeto pasivo a solicitar ante la ATRIGA, en los primeros cinco meses de período voluntario, la prórroga del plazo de presentación con arreglo al art. 68 del instrumento normativo, o de los supuestos de suspensión del art. 69.

427 Art. 67.1, epígrafe b), del RISD, sin perjuicio de los supuestos de suspensión del art. 69.

beneficio fiscal. Cuando la norma no establezca un plazo, el ingreso y presentación de la autoliquidación se realizará dentro del plazo reglamentario de declaración establecido en las normas reguladoras de cada tributo.

Como se puede apreciar, este último precepto establece la obligación formal del sujeto pasivo que puede operar en el caso de que alguna de las reducciones a examinar sea considerada contraria a alguno de los aspectos del Derecho Europeo por conculcar una libertad de circulación prevista en los Tratados, por lo que pone de manifiesto las consecuencias para el obligado de la práctica de la restricción de salida en cuestión. Ahora bien, por ello el precepto no puede ni debe ser considerado contrario al ordenamiento jurídico europeo, puesto que se halla meramente haciendo una previsión con alcance general, en donde puede que el derecho a la práctica de la reducción no proceda por otros motivos distintos a aquellos objeto de examen. Consecuentemente, será contraria al Derecho de la Unión Europea la medida fiscal que establezca la reducción, en su caso, pero no la existencia de esta norma, que además no fija medidas específicas que puedan suponer una discriminación fiscal procedimental para elementos que puedan operar en el extranjero o fuera del territorio autonómico.

Regresando ya al análisis de los arts. 7.2 y 8.2, su apartado segundo establece que el porcentaje de reducción correspondiente se aplicará sobre el resultado de deducir del valor del bien o derecho el importe de las cargas y gravámenes que contempla el art. 12 LISD, así como la parte proporcional del importe de las deudas deducibles de acuerdo con el art. 13 y 14 para sucesiones, o del art. 17 para donaciones, todos ellos de la ley estatal, siempre que estos últimos se hubieran tenido en cuenta en la fijación de la base imponible individual del causahabiente.

Finalmente, el apartado tercero establece que el causahabiente no podrá hacer actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una aminoración sustancial del valor de adquisición. En el gravamen sobre las sucesiones por causa de muerte se prevé que no se pueden hacer en los períodos de mantenimiento establecidos en cada reducción actos de disposición u operaciones societarias que puedan dar lugar a esa minoración. Este precepto aislado, al igual que acaecía con la obligación formal antes observada, no debe ser analizado, pues es necesario ponerlo en conexión con cada beneficio fiscal concreto para saber a qué libertad de circulación puede estar afectando y, si la conculca, examinar si concurren objetivos de legítimo interés general con arreglo a los Tratados o a la jurisprudencia europea que la justifiquen.

USC COMPOSTELA

Expuestas estas consideraciones preliminares procede realizar el examen de las distintas reducciones previstas por el legislador autonómico.

4.3.1 Reducción por adquisición de vivienda habitual

La ayuda fiscal a la adquisición de vivienda habitual se encuentra reconocida por la potestad autonómica tanto en el la imposición sobre sucesiones como sobre donaciones. No obstante esto, en este punto se hará exclusivamente el análisis de la reducción sobre la primera figura impositiva, toda vez que, aún a pesar de la análoga finalidad, el objeto sobre el que recae el gravamen es distinto en los tributos, lo que genera que se merezca un análisis posterior en la imposición sobre las donaciones, que tendrá lugar en el siguiente epígrafe del Capítulo.

Así, la reducción por adquisición de vivienda habitual se halla prevista para la tributación de las adquisiciones *mortis causa* en el art. 7.3 TRTCG, que establece que cuando en la base imponible esté incluido el valor de la vivienda habitual del causante, y la adquisición corresponda a sus descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad, se practicará una reducción con un límite de 600.000 euros y se aplicará el porcentaje de reducción que corresponda en función del valor real total del inmueble:

Valor real del inmueble	Porcentaje de reducción
Hasta 150.000,00 euros	99
De 150.000,01 a 300.000,00 euros	97
Más de 300.000,00	95

Fuente: art. 7.3 del Decreto Legislativo 1/2011.

Cuando la adquisición corresponda al cónyuge, la reducción será del 100% del valor en la base imponible, con un límite de 600.000 euros. En caso del pariente colateral, este habrá de ser

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

mayor de 65 años y será necesaria la convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

A los efectos previstos en el precepto, se entenderá que la última vivienda habitual en la que se residió no pierde tal carácter cuando el causante, por circunstancias físicas o psíquicas, se haya trasladado para recibir cuidados a un centro especializado o a vivir con los familiares incluidos en el grupo de parentesco que da derecho a obtener la reducción[428].

Las personas adquirentes deberán mantener la vivienda adquirida durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo falleciese la persona adquirente o transmitiese la vivienda en virtud de pacto sucesorio con arreglo a lo previsto en el Derecho Civil de Galicia[429].

En el caso de que se produjese la venta de la vivienda durante el indicado plazo y la totalidad de su importe se reinvierta en la adquisición de una vivienda ubicada en Galicia que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual de la persona adquirente, no se perderá la reducción solicitada.

Cuando por un mismo transmitente se produjese la transmisión de varias viviendas habituales en uno o en varios actos, por causa de muerte o por pactos sucesorios, únicamente se podrá practicar la reducción por una sola vivienda habitual.

Realizando una interpretación teleológica del precepto resulta evidente que la reducción se establece en aras a beneficiar a aquellos sujetos pasivos que reciben, por título de herencia o legado, la vivienda habitual del *de cuius* en la que se hallaban residiendo con él, y que debe continuar con

428 Con respecto a este aspecto del precepto, la Administración Tributaria de Galicia, en su Consulta Vinculante de 10 de enero de 2018 ha efectuado una interpretación auténtica en relación con el contenido de la Exposición de Motivos, concluyendo que esta reducción se debe aplicar aunque la persona no resida en la vivienda cuando por circunstancias físicas o psíquicas se haya tenido que trasladar para recibir cuidados a un centro especializado o a vivir con sus familiares. De esta manera, según esta doctrina, se une la pérdida de la condición de vivienda habitual para la imposibilidad de práctica de la reducción a la voluntariedad del abandono y no a las necesidades perentorias anteriormente mencionadas.

429 Sobre esta cuestión, la Administración Tributaria de Galicia, en su Consulta Vinculante de 2 de julio de 2018, ha señalado que si al autoliquidar el impuesto por el pacto de mejora en el que el causante entrega el inmueble que venía constituyendo su vivienda habitual aplica dicha reducción, se pierde la posibilidad de volver a aplicarla en futuros actos de transmisión, ya sean por causa de muerte o por otros pactos sucesorios.

esa misma finalidad residencial tras el deceso[430]. No obstante, existen ciertos elementos determinantes del derecho a la práctica de la reducción que resultan contrarios al ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

Examinando en primer lugar la delimitación de personas con derecho a la práctica de este beneficio fiscal, los sujetos pasivos han de ser el cónyuge supérstite, descendientes, ascendientes o colaterales mayores de 65 años que conviviesen con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Con respecto a los tres primeros no parece apreciarse ninguna causa de discriminación fiscal directa ni indirecta, puesto que en esos supuestos concretos no se está determinando de forma necesaria la residencia con el *de cuius* en la vivienda objeto de reducción*,* lo cual podría haber sido más problemático para aquellos sujetos que se encontrasen ejerciendo una actividad laboral o económica en otro Estado Miembro y/o tuviesen la consideración de residente fiscal en ese otro Estado. Ello implicará que el beneficio deba interpretarse de manera extensiva a todos ellos aún sin convivencia.

Por lo que respecta al pariente colateral, si bien el precepto no determina un grado máximo, sí exige que tenga más de 65 años y que resida con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, con lo que la ley pretende favorecer la adquisición del inmueble en el que moran aquellos parientes que, por motivos de edad, deban convivir con otra persona. Esta circunstancia especial genera que el colateral deba también ser residente fiscal en la Comunidad y, en consecuencia, que la situación con respecto a los no residentes pueda ser diferenciada en la norma fiscal al hallarnos ante divergentes situaciones personales y familiares salvo que se hallen en una situación objetivamente comparable (*cfr.* STJUE de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink,* asunto C-182/06[431]; y Sentencia de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet,* asunto C-302/12[432]; sin perjuicio de la ya citada), lo cual no tiene lugar por las circunstancias descritas. Además, debe destacarse que, por razón de edad del colateral que será sujeto pasivo del tributo,

430 Esta reducción supone uno de los beneficios fiscales básicos en materia de transmisión hereditaria en aras a la tutela de los inmuebles en los que los sujetos pasivos tuvieron su residencia, como bien necesariamente útil a integrarse en el patrimonio de los mismos. *Cfr.* ALMAGRO MARTÍN, C., "Beneficios fiscales que afectan a la familia en la imposición directa estatal", en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J., *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar,* Wolters Kluwer, Madrid, 2015, pp. 323-324.

431 Identificador ECLI:EU:C:2007:452.

432 Identificador ECLI:EU:C:2013:822.

resulta difícil apreciar que se conculque ninguna libertad de circulación por este aspecto al no ser en la práctica sujeto al que se reconozcan las mismas, exceptuando la de capitales[433].

Por lo que respecta al concepto de vivienda habitual, este seguirá siendo, conforme al art. 3.1 TRTCG, el previsto para el IRPF[434], por lo que debemos remitirnos de nuevo a las explicaciones establecidas en el Capítulo anterior relativas a la Disposición Adicional 23 de ley reguladora de esta figura impositiva. En el gravamen sobre las transmisiones *mortis causa*, recordando que el art. 32.2, epígrafe a), de la Ley 22/2009 establece que el punto de conexión que fundamenta la competencia normativa gallega está en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, la cuestión de que el inmueble tenga que hallarse en Galicia no puede resultar controvertida como sí acaecía con otros supuestos examinados, toda vez que si esa residencia del *de cuius* no se hallase en el territorio autonómico, Galicia no sería competente ni para la regulación ni para la recaudación del tributo.

Adicionalmente, si el sujeto pasivo fuese residente de otro Estado Miembro y llamado a la sucesión de un causante residente en Galicia con su vivienda habitual en el territorio en los términos previstos en la LIRPF, que tuviese por ende que contribuir por obligación real (art. 7 LISD), podrá optar por la aplicación de la reducción autonómica y obtenerla en los mismos términos que los residentes en Galicia, lo cual excluye la discriminación fiscal sin establecer un trato menos favorable por ejercer en el extranjero la libertad de circulación de que en concreto se trate.

El siguiente aspecto a tener en cuenta de la reducción es el relativo a que el adquirente deba mantener la vivienda durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto. Esta situación, similar a otras ya analizadas, implica que el causahabiente no podrá disponer de ningún modo del inmueble, lo cual debe analizarse a la luz de la libre circulación de capitales.

433 Sobre este punto sí que se aprecia una mayor fricción con el ordenamiento comunitario, toda vez que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la norma fiscal que hace depender del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento la aplicación de una reducción de la base imponible del bien inmueble de que se trata, lleva a que las sucesiones entre no residentes que incluyan tal bien soporten una mayor carga fiscal que aquellas en las que esté implicado al menos un residente, provocando por ello una disminución del valor de dicha herencia (*cfr.* STJUE de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach*, asunto C-25/10; y STJUE de 17 de octubre de 2013, *Welte,* ya citada).

434 Sobre esta cuestión no faltan autores en la doctrina que reclaman un concepto propio de vivienda habitual para el ISD, mientras que otros prefieren que se mantenga el mismo, como es el caso, en aras a fortalecer la seguridad jurídica en el sistema fiscal, pero no debiendo, en este último caso, existir divergencias en la interpretación por parte de las Administraciones Tributarias estatal y autonómicas, puesto que ello sí generará una gran inseguridad jur ́diica, la cual debería corregirse por medio de una mejor coordinación entre estas Administraciones (*Cfr.* TOBÍAS RODRÍGUEZ, C., "Aspectos polémicos de la deducción por empresa y por vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", publicado en *Asamblea: revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid,* núm. 17, Madrid, 2007, pp. 161-164).

De este modo, si se recuerda la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* las sucesiones se encuentran dentro del ámbito de tutela de la misma al hallarse reconocidas por la Directiva 88/361/CEE, siempre y cuando sus elementos constitutivos no estén circunscritos al interior de un solo Estado Miembro.

Para el caso en que esto acaezca, como puede tener lugar en la sucesión internacional por un no residente de esa vivienda habitual del causante, la sucesión entrará en el ámbito de aplicación de la libre circulación de capitales, por lo que el establecimiento de medidas fiscales que disuadan por hacer más gravoso a personas físicas la transmisión de estos capitales es contraria a la normativa comunitaria (STJUE de 17 de enero de 2008, *Jäger,* asunto C-256/06[435]; y Sentencia de 16 de julio de 2015, *Comisión/Francia,* ya citada). *A sensu contrario*, si no se da tal situación internacional y los elementos constitutivos de la transmisión se hallan todos en el territorio no tendrá lugar la operatividad de la libertad de circulación.

Debe hacerse notar, además, que el precepto del Texto Refundido alude a que si durante ese plazo de cinco años el sujeto pasivo enajena la vivienda habitual del causante para reinvertir la totalidad de su importe en adquirir otra vivienda ubicada en el territorio autonómico que sea o vaya a ser la vivienda habitual del adquirente no se pierde el derecho a deducir. Ello genera, necesariamente, que la deducción esté pensada para operar exclusivamente sobre los residentes fiscales en Galicia, en perjuicio del resto de sujetos pasivos del tributo. En este sentido, debemos recordar que la STJUE de 17 de octubre de 2013, *Welte,* ya citada, ha señalado que la normativa interna que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible del lugar en el que está situado un bien inmueble cuando da lugar a una mayor carga fiscal que las sucesiones en las que sólo intervienen residentes constituye una restricción de la libre circulación de capitales, de lo cual no se puede apreciar objetivo legítimo para tal transgresión, ni explícito en los Tratados ni jurisprudencialmente reconocido.

En otro orden de ideas, el plazo de mantenimiento de la vivienda habitual del causante durante cinco años puede no cumplirse en el caso de que el causahabiente fallezca o transmita la

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

435 Identificador ECLI:EU:C:2008:20.

vivienda en virtud de pacto sucesorio[436] con arreglo a la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia[437].

De conformidad con el art. 4 de este cuerpo legal, así como con el art. 14.1 del Código Civil, la sujeción al Derecho Civil de Galicia se determina por la vecindad civil gallega. La problemática que esta situación plantea estriba en que los nacionales de otros Estados Miembros que se encuentren residiendo en territorio gallego, al no ostentar la nacionalidad española, no pueden tampoco tener vecindad civil, lo que genera que no puedan beneficiarse de esta causa que permite a los nacionales españoles con vecindad civil gallega escapar de la regla de mantenimiento temporal de la vivienda habitual adquirida por medio de la transmisión hereditaria a que se refiere el art. 210 LDCG.

Esta situación genera, consecuentemente, que nos hallemos ante un supuesto de discriminación fiscal prohibido por el art. 18 TFUE, toda vez que la norma integra elementos que no permiten en la práctica a residentes en Galicia que sean nacionales de otros Estados Miembros obtener la posibilidad de enajenar el inmueble sin esperar ese período de tiempo establecido, cuando los sujetos con vecindad civil gallega sí tienen esa opción, inclusive en el supuesto de que los sujetos pasivos hayan procedido, conforme a su ley nacional[438], a efectuar una sucesión contractual, toda vez que el precepto fiscal no reconoce las de este carácter que se realicen con arreglo a otra ley.

Por todo ello, los extremos indicados suponen una contradicción con el ordenamiento jurídico comunitario al transgredir la exigencia de no discriminación fiscal *ex* art. 18 TFUE y conculcar la libertad de circulación de capitales, sin existir motivos u objetivos de interés legítimo que permitan su existencia en el sistema fiscal gallego.

436 La transmisión por el causante de bienes o derechos de manera consensuada con el heredero, de donde nace el pacto, es una institución de Derecho foral proscrita en el Derecho Civil común que pretende conservar determinados patrimonios como las casas de labor o explotaciones familiares. Dado que mediante esta sucesión contractual se produce en el patrimonio del beneficiario una incorporación gratuita de bienes y derechos que se hace efectiva tras el fallecimiento se estaría también aquí ante una adquisición *mortis causa ex voluntate* sujeta al impuesto. *Cfr.* PEÑA ALONSO, J.L., *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* editorial Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 128-129.

437 *DOG* núm. 124, de 29 de junio de 2006. *BOE* núm. 191, de 11 de agosto de 2006.

438 Tómese al efecto en consideración el Reglamento 650/2012, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de julio de 2012, relativo a la competencia, la ley aplicable, el reconocimiento y la ejecución de las resoluciones, a la aceptación y la ejecución de los documentos públicos en materia de sucesiones *mortis causa* y a la creación de un certificado sucesorio europeo (*DOUE L* 201, de 27 de julio de 2012). Para los supuestos de nacionales españoles con vecindad civil distinta de la común, a los que también se veta el derecho a practicar la reducción aunque por la aplicación material del art. 18 TFUE no resulta el mismo de aplicación, debe apreciarse el art. 9.8 del Código Civil.

4.3.2 Reducción por adquisición de bienes y derechos afectos a actividad económica y de participaciones en entidades

Prevé el art. 7.4 TRTCG que en los casos en que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* esté incluido el valor de una empresa individual o de un negocio profesional, o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre estos, se practicará una reducción del 99% cuando concurran las siguientes circunstancias:

1) Que el centro principal de gestión de la empresa o negocio o su domicilio fiscal se halle situado en Galicia y se mantenga durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del tributo.

2) Que, en la fecha de devengo, a la empresa individual, al negocio profesional o a las participaciones les sea aplicable la exención regulada en el art. 4.8 LIP. A estos efectos, la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad debe ser, con carácter general, del 50% como mínimo, ya de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el sexto grado; o del 5% de forma individual o del 20% con los familiares descritos cuando se trate de participaciones en entidades que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión. En el caso de que tan sólo se tenga derecho parcial a la exención también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción[439].

En virtud de la reforma operada en el precepto por la Ley 7/2022, de medidas fiscales y administrativas, anteriormente citada, también resulta aplicable la reducción a la tesorería, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio ejercicio como en los diez ejercicios anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los

439 La Administración Tributaria de Galicia, en su Consulta Vinculante de 22 de julio de 2019, ha señalado que el requisito de mantenimiento del bien afecta sólo a la parte que ha sido objeto del beneficio fiscal, en caso de que fuese inferior al 100% según la proporción del bien resultante de la aplicación del porcentaje a que se refiere la LIP. La obligación de mantenimiento del valor es un requisito asociado al disfrute del beneficio fiscal, por lo que sólo puede ser exigido del valor sobre el que se aplica el porcentaje de reducción. Del mismo modo, la ATRIGA ha establecido que, al prohibir el precepto operaciones societarias que dan lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición, las operaciones que no producen ese detrimento de valor serían válidas, resultando irrelevante la enajenación de activos afectos o no siempre que el referido valor se mantenga.

dividendos que procedan de los valores de entidades participadas cuando los ingresos obtenidos por estas procedan al menos en un 90% de actividades económicas.

3) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado del causante[440].

4) Que el adquirente mantenga lo adquirido y cumpla los requisitos de la exención del impuesto sobre el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del tributo, salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o transmita la adquisición en virtud de pacto sucesorio conforme a la LDCG.

5) Que la empresa individual o la entidad viniera ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

Esta reducción, existente desde la adopción del Decreto Legislativo 1/2011, y reformada posteriormente por la Ley 7/2019, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, y por la precitada Ley 7/2022, presenta diversos problemas en relación con la normativa de la Unión Europea.

Así pues, la exigencia de que la empresa o negocio integrado en la sucesión tiene que tener su centro principal de gestión en el territorio autonómico y su mantenimiento durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del tributo supone una clara transgresión contra las libertades de establecimiento/prestación de servicios y de circulación de capitales.

Por lo que respecta al ataque a la libertad de establecimiento y de prestación de servicios, ya hemos tenido ocasión de apreciar en el Capítulo anterior supuestos similares al que nos ocupa y la reiterada jurisprudencia sobre la materia. En este caso concreto conviene hacer notar, en primer lugar, que la residencia de la entidad que se transmite *mortis causa* no supone tampoco aquí el punto de conexión que fundamenta la competencia del gravamen, toda vez que la Ley 22/2009 alude a la residencia del *de cuius*.

440 La determinación del parentesco es común en los territorios autonómicos, por lo que la doctrina ha interpretado de manera unánime que en este tipo de reducciones, tanto la que resulta objeto de análisis como las posteriores en que se exigirá este requisito, no existe límite de grado en cuanto a los descendientes en aras al favorecimiento de la transmisión familiar de la empresa. *Cfr.* ADAME MARTÍNEZ, F.D., *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* editorial Comares, Granada, 2008, p. 179-180. Sobre este aspecto se ha pronunciado la Administración Tributaria de Galicia en su Consulta Vinculante de 23 de marzo de 2022, señalando que la norma exige para la práctica de la reducción el parentesco, pudiendo tener su origen en la consanguineidad, en la afinidad o en la adopción. Si bien es cierto que se ha pronunciado sobre limitación de grados en la línea colateral, siguiendo la doctrina anteriormente citada, y ante la falta de mención expresa en esta Consulta de la aplicación de la misma a los descendientes, entendemos que podría resultar aplicable en aquellos términos.

Por este motivo, la exigencia de un requisito que supedita la consecución del beneficio fiscal a la fijación de la entidad en un determinado territorio, tanto *ex ante* por tener que ser una entidad domiciliada en Galicia como *ex post* por tener que mantenerse durante un período de cinco años desde la fecha de devengo supone, so pena de perder el derecho a deducir y por tanto haciendo menos atractiva para los titulares del negocio o entidad el establecimiento en otro Estado Miembro, una restricción de salida para estos sujetos pasivos y una vía con la que se conculca la libertad de establecimiento de las entidades cuyas participaciones se integraron en la base imponible (*cfr.* STJUE de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehr,* asunto C-315/02[441]; Sentencia de 8 de noviembre de 2007, *Amurtua,* asunto C-379/05[442]).

Esta restricción encubierta de la libertad de establecimiento no se encuentra amparada por ningún motivo de interés general previsto en el art. 49 TFUE[443]. Por su parte, si atendemos a la jurisprudencia, bien cierto es que podríamos hallarnos ante un supuesto admitido por el TJUE como es la prevención de la elusión fiscal (puesto que podríamos hallarnos ante la constitución de sociedades pantalla)[444], pero la misma jurisprudencia alude al hecho de que tiene que tratarse de una restricción proporcionada al fin y necesaria (Sentencia de 19 de mayo de 2009, *Apothekerkammer des Saarlandes y otros,* ya citada), lo cual se hace de nuevo severamente cuestionable.

Por su parte, esta exigencia supone una restricción directa a la libre circulación de capitales, toda vez que trata de una manera completamente desfavorable a aquellas sucesiones en las que en la base imponible se integren empresas o negocios que operan en otros Estados Miembros, toda vez que, según el juzgador europeo, el art. 63 TFUE prohíbe que, en el ámbito fiscal, se establezcan medidas que provoquen una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos (apréciense la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier,* asunto C-364/01[445]; y la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros,* asunto C-11/07[446]; entre otras).

441 Identificador ECLI:EU:C:1999:524.
442 Identificador ECLI:EU:C:2007:655.
443 La doctrina jurisprudencial de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en relación con este beneficio fiscal (*cfr.* Sentencia de 17 de abril de 2023, identificador ECLI:ES:TSJGAL:2023:2635) es clara al señalar que la pretensión del legislador autonómico no es otra que la de favorecer la actividad empresarial regional, lo cual se evidencia en el mantenimiento de la empresa o negocio y en la necesidad de afectación de los bienes.
444 Debemos recordar en este punto, una vez más, que según reiterada jurisprudencia, los objetivos de carácter económico no merecen la calificación de razón imperiosa de interés general que justifique la diferencia de trato o restricción en el ejercicio de la libre circulación.
445 Identificador ECLI:EU:C:2003:665.
446 Identificador ECLI:EU:C:2008:489.

Según esta misma jurisprudencia, aunque el art. 65.1, epígrafe a), del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea permita aplicar las disposiciones pertinentes del Derecho fiscal interno que distinga entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a los lugares en donde se halla invertido su capital, el TJUE ha establecido de manera reiterada que el precepto de Derecho Originario no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa tributaria que realice esta distinción sea inmediatamente compatible con el Tratado, puesto que no puede constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libertad de circulación (Sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger,* ya citada; y Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Arens-Sikken,* asunto C-43/07[447]), supuesto aquél que se está dando en la regulación gallega al no existir criterios objetivos que legitimen la diferencia de trato, pensada especialmente para favorecer a las transmisiones *mortis causa* de empresas o negocios gallegos, excluyendo del beneficio fiscal a todos los demás, sean nacionales o no.

Esta exigencia prevista en la norma fiscal gallega, si bien es cierto que se replica en otros sistemas autonómicos, puede subsanarse adoptando otros criterios para la concesión de la reducción. Así, si se atiende *verbi gratia* a la normativa en materia de tributos cedidos dictada por Andalucía, el art. 31 de su Ley 5/2021 no establece, en transmisiones *mortis causa,* la exigencia de que el domicilio social ni fiscal de la entidad participada se encuentre en el territorio autonómico, motivo por el cual no se están produciendo las vulneraciones del ordenamiento comunitario apreciadas.

El siguiente punto de fricción con el Derecho europeo se halla en la exigencia de que el adquirente mantenga la empresa o negocio durante los cinco años siguientes al devengo del tributo, salvo que en dicho plazo fallezca o lo transmita en virtud de pacto sucesorio conforme a la legislación foral. Este aspecto, al ser en esencia idéntico al estudiado en la anterior reducción, debe ser declarado contrario a la libre circulación de capitales por los motivos anteriormente expuestos[448].

447 Identificador ECLI:EU:C:2008:490.

448 Según señala CALDERÓN CARRERO, si bien la jurisprudencia europea sobre la compatibilidad de las medidas fiscales regionales relativas al tratamiento más beneficioso de la actividad empresarial con la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento de esos negocios es escasa, lo cierto es que difícilmente se admitirán aquellas medidas que den un trato diferenciado en función de criterios como la residencia o la localización de activos en el territorio de una región. *Cfr.* CALDERÓN CARRERO, J.M., "La incidencia del Derecho de la Unión Europea sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.) y AAVV., *La distribución del poder financiero en España,* Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 338-341.

Finalmente, el requisito de que la entidad o negocio profesional viniera ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto supone, a nuestro entender, una causa lícita que pretende evitar la fraudulenta reducción de la base imponible tanto de la entidad como de elementos afectos a la misma, a la vez que proporcionada en el régimen de tributación de las sucesiones por limitar el ámbito temporal de la actividad a dos años, evitando con ello que se reconozca una reducción a aquellos sujetos pasivos por una entidad constituida con ánimo defraudatorio, si bien, por los motivos anteriormente expuestos, no debe fijarse su actividad en el territorio autonómico por afectar ello en modo desproporcionado a las libertades de establecimiento o de prestación de servicios, según los casos, de esa entidad o negocio.

Esta misma deducción se encuentra reconocida en el seno de la imposición sobre las donaciones en el art. 8.4 TRTCG, si bien con dos requisitos adicionales[449]:

> 1) Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad absoluta o gran invalidez.
> 2) Que si el donante viniera ejerciendo funciones de dirección, deje de ejercerlas y percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas en el plazo de un año desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad. Con respecto a esta exigencia la Administración Tributaria de Galicia, de manera reiterada en sus Consultas Vinculantes de 18 de abril de 2012 y de 22 de julio de 2014, ha señalado que si no se quiere perder el derecho a deducir, el donante, aunque pertenezca al consejo de administración como vocal, sólo ha de pertenecer y no ejercer efectivamente funciones de dirección, algo que sí han de hacer los donatarios de manera efectiva, percibiendo por ello retribuciones.

A nuestro entender, estos específicos requisitos no conculcan los preceptos de Derecho de la Unión Europea, puesto que tienen su legítimo objetivo de prevenir donaciones de empresas o negocios encubiertas, evasiones fiscales o tratar de eludir otros fraudes patrimoniales por parte del donante, especialmente si se hallase en situación de insolvencia que conduciría a negocios fraudulentos de disposición para tratar de eludir responsabilidad patrimonial.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

449 Adviértase que en todo caso son cumulativos y simultáneos (Consulta Vinculante de la ATRIGA de 6 de febrero de 2019).

Por lo que respecta a las exigencias comunes con la imposición de las transmisiones *mortis causa*, en este tributo debe destacarse que el hecho de que el negocio tenga que encontrarse en Galicia no supone una causa de discriminación fiscal, pura o imbricada en el seno de alguna de las anteriormente analizadas libertades de circulación, puesto que esta ubicación en el territorio autonómico es el punto de conexión que fundamenta la competencia del legislador gallego según la Ley 22/2009, a diferencia de lo que ocurría con el gravamen sobre las sucesiones, puesto que el art. 32.2, epígrafe b), de este cuerpo legal señala que tienen la consideración de donaciones de inmuebles las transmisiones gratuitas de los valores del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, actualmente derogada por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Mercado de Valores[450], hallándose actualmente en el art. 314.

El resto de elementos determinantes del derecho a practicar la reducción sí que se pueden, por el contrario, criticar por los motivos antes expuestos, máxime en cuanto a la exigencia de mantenimiento, dado que la Consulta Vinculante de la ATRIGA de 19 de julio de 2017 ha determinado que para poder obtener el derecho a la reducción hay que mantener el bien durante el período de cinco años establecido en la norma, y no meramente su valor, excluyéndose por tanto los actos de disposición de participaciones sociales adquiridas salvo que se produzcan por sucesión contractual, limitada como ya hemos apreciado a los sujetos con vecindad civil gallega y excluyendo al resto de nacionales comunitarios.

4.3.3 Reducción por la adquisición de explotaciones agrarias y de elementos afectos

Bajo este epígrafe deben ser identificadas tres reducciones distintas a la base imponible del tributo, pero que encuentran su punto común de relación en la transmisión de bienes destinados a la realización de una actividad agrícola[451]. Al efecto, se comenzará analizando la reducción por transmisión de explotación agraria, para después examinar las reducciones por adquisición de

450 *BOE* núm. 255, de 24 de octubre de 2015.

451 Según señala la doctrina, el reconocimiento de beneficios fiscales para estas actividades, tanto en la normativa estatal del ISD como en las regulaciones autonómicas no deja de responder a objetivos de naturaleza económica dirigidos a la buena marcha de la explotación agrícola de que se trate mediante la concesión de un apoyo público para su mantenimiento, intergeneracional o por medio de otras personas. *Cfr.* ADAME MARTÍNEZ, F.D., *op. cit.,* pp. 202-203.

elementos de la explotación y la específica por obtención de fincas rústicas por agricultor profesional.

4.3.3.1 Transmisión de explotación agraria, en propiedad o usufructo

Esta reducción se halla prevista tanto en el impuesto sobre sucesiones por causa de muerte en el art. 7.5 como en la imposición sobre donaciones en el art. 8.5 TRTCG. Conforme a estos preceptos, en los casos en que en la base imponible de una adquisición *mortis causa* o *inter vivos* esté incluido el valor de una explotación agraria ubicada en Galicia o de derechos de usufructo sobre esta, se practicará una reducción del 99% del mencionado valor cuando concurran las siguientes circunstancias:

1) Que en la fecha de devengo el causante o su cónyuge tengan la condición de persona agricultora profesional. En el caso del gravamen sobre transmisiones lucrativas entre vivos se prevé que el donante tiene que tener la condición de agricultor profesional y que la haya perdido como consecuencia de la donación, no siendo necesaria la condición para el adquirente.
2) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad o afinidad, hasta el cuarto grado incluido, de la persona causante.
3) Que la persona adquirente mantenga en su patrimonio la explotación agraria durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o transmita la explotación en virtud de pacto sucesorio conforme a la Ley de Derecho Civil de Galicia.
4) Que la explotación agraria hubiera venido realizando actividades agrarias y la persona agricultora profesional haya mantenido tal condición durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

De manera específica en el tributo que grava las transmisiones lucrativas *inter vivos*, el art. 8.5 TRTCG exige, además, que el donante tenga 65 o más años o esté en situación de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Con carácter preliminar al examen jurídico de la reducción debe tomarse en consideración que el art. 3.5 TRTCG establece que los conceptos de "actividad agraria", "explotación agraria", "agricultor profesional" y "titular de la explotación" empleados en el reconocimiento del beneficio fiscal son los reconocidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias[452].

Según el art. 2.1 de este instrumento normativo, se entiende por actividad agraria el conjunto de trabajos que se requiere para la obtención de productos agrícolas, ganaderos y forestales, incluyendo la venta directa de la producción propia sin transformación o la primera transformación de los mismos en mercados municipales o lugares que no sean establecimientos comerciales permanentes y toda aquella actividad que implique la gestión o dirección y gerencia de la explotación.

Por su parte, el apartado segundo del precepto señala que se entiende por explotación agraria el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente por su titular en el ejercicio de la actividad agraria, primordialmente con fines de mercado, y que constituye en sí misma una unidad técnico-económica.

De conformidad con el art. 2.5 LMEA es agricultor profesional la persona física que, siendo titular de una explotación agraria, al menos el 50% de su renta total la obtenga de actividades agrarias o complementarias siempre que la parte de renta procedente directamente de la actividad agraria de su explotación no sea inferior al 25% de su renta total y el volumen de empleo dedicado a actividades agrarias o complementarias sea igual o superior a la mitad de una unidad de trabajo agrario. En relación con ello, el apartado cuarto del precepto considera titular de la explotación a aquella persona física o jurídica que ejerce la actividad agraria organizando los bienes y derechos integrantes de la explotación con criterios empresariales y asumiendo los riesgos y responsabilidades civil, social y fiscal que se deriven de la gestión de la explotación.

Teniendo en cuenta estos conceptos procede extraer una serie de consideraciones de la reducción autonómica.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

452 *BOE* núm. 159, de 5 de julio de 1995.

En primer lugar, se puede observar que el precepto del Decreto legislativo hace referencia únicamente a explotaciones agrícolas ubicadas en la Comunidad Autónoma de Galicia y no a otras que se puedan hallar en diferentes Estados Miembros o regiones de España, en divergencia de los conceptos analizados de la ley estatal, a los que el texto refundido alude en el art. 3.5.

Ello implica que la percepción por adquisición de explotaciones ubicadas fuera de la autonomía tengan en Galicia un tratamiento fiscal más gravoso que las procedentes de fuera de nuestra región al no verse beneficiadas por una deducción del 99% de la base imponible (lo que la hace prácticamente una adquisición *mortis causa* o *inter vivos* exenta).

Esta situación atenta de manera clara contra la libre circulación de capitales reconocida en el art. 63 TFUE. Así, si atendemos a la jurisprudencia europea, como en la Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte,* anteriormente citada para el caso del impuesto sobre sucesiones, o a la Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner,* asunto C-510/08[453], para el gravamen sobre donaciones, estas adquisiciones son consideradas, a efectos de aplicar la libertad de circulación de capitales, como movimientos de capitales de carácter personal, resultando aplicable tal libertad en los supuestos en los que los elementos constitutivos del negocio jurídico no se circunscriban al interior de un solo Estado miembro. Precisamente, por este último inciso, resulta de enjundia analizar las donaciones de elementos de participación en industrias agrícolas que procedan no de otra Comunidad Autónoma (algo que podría ventilarse por una probable antinomia con el art. 157.2 CE al poder suponer una traba al comercio interior español) sino de otro Estado Miembro.

Según ha manifestado el TJUE en estas resoluciones citadas, constituye una restricción de los movimientos de capitales las medidas nacionales que causan una disminución del valor de la sucesión o donación de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se grava la sucesión o donación o de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se encuentran los bienes afectados y que grava la adquisición de estos. En el presente caso, el tratamiento fiscal de sucesiones y donaciones de explotaciones agrícolas ubicadas fuera de Galicia, cuyo beneficiario sea un no residente que cumpla los requisitos establecidos en la norma, resulta más gravoso en términos tributarios al no beneficiarse de tan magna deducción como de la que sí se benefician las explotaciones agrícolas gallegas, por lo que se vulnera esta interpretación

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

453 Identificador ECLI:EU:C:2010:216

jurisprudencial y se conculca, consecuentemente, la libre circulación de capitales tutelada por el Derecho comunitario[454].

Ahora bien, en el caso del gravamen sobre las donaciones debemos recordar que el art. 32.2 b) de la Ley 22/2009 establece como punto de conexión que los bienes inmuebles o valores radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma, por lo que establecer una reducción para otros bienes de esta naturaleza ubicados fuera del territorio regional implicaría extralimitar la competencia normativa cedida a Galicia por el Estado. Ello genera que tenga lugar la contradicción con la libre circulación de capitales en el caso de que nos hallemos ante valores sobre explotaciones agrarias que no se encuentren recogidas en la Ley del Mercado de Valores, cuando el punto de conexión será el territorio en el que el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo, de conformidad con el epígrafe c) del mismo precepto legal.

Por su parte, en lo referente a la posible licitud de la medida fiscal con arreglo al art. 65 TFUE que permite discriminar a contribuyentes en función de su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, debemos tener en cuenta que, según la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Arens-Sikken,* ya citada, no toda medida fiscal que distinga entre contribuyentes en función del lugar en que residen sea automáticamente compatible con el Tratado, sino que no puede suponer un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos, algo que, en el presente caso, resulta bastante dudoso.

Por lo que respecta al requisito de que el adquirente tenga que mantener la explotación agraria en el patrimonio durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo en caso de fallecimiento o transmisión mediante pacto sucesorio según la legislación foral, de nuevo nos hallamos ante una restricción a la libertad de establecimiento en los términos anteriormente expuestos, toda vez que no existen a nuestro juicio diferencias sustanciales en la plasmación de estas exigencias, y ante un supuesto de discriminación fiscal ya analizado contra aquellos nacionales de otros Estados Miembros que no pueden tener vecindad civil gallega.

454 Un posible ejemplo sobre esta situación de vulneración se podría ver en un agricultor jubilado gallego, residente en una zona dentro de nuestra Comunidad Autónoma que sea limítrofe con Portugal o con la zona occidental de Zamora, que hubiese trabajado en una explotación agrícola ubicada en alguno de estos últimos puntos geográficos descritos y que done la misma mediante Escritura Pública elaborada en Galicia a alguno de los familiares descritos por la norma (especialmente los descendientes, ya que tienden más a la emigración por motivos laborales), que sean agricultores residentes en el Estado luso.

Por último, en cuanto a la posible vulneración del Derecho comunitario por tratarse el establecimiento de la deducción de una ayuda de Estado incompatible con la libre competencia en el funcionamiento del mercado interior, si atendemos de nuevo a lo previsto en el art. 107 TFUE y a la jurisprudencia anteriormente expuesta que lo interpreta, podría considerarse este beneficio fiscal como una medida que falsee o amenace falsear la competencia favoreciendo a las empresas agrícolas gallegas existiendo selectividad regional por el legislativo autonómico para favorecer solamente a las industrias agrarias familiares y no a las restantes para los casos de sucesión de empresa derivada de la jubilación o cese de la actividad profesional del anterior agricultor.

Este falseamiento de la libre competencia se apreciaría de manera especial en la reducción de costes derivados de la transmisión de la empresa agrícola, beneficio al que no tendrían derecho empresas de idéntica índole transmitidas por acto lucrativo *inter vivos* o *mortis causa* a personas que no reúnan los requisitos de vínculo familiar. Con esta reducción de costes realizada de forma asimétrica sobre el tejido productivo perteneciente al sector primario en Galicia se podría estar produciendo una ayuda pública que distorsiona el ejercicio de la libre competencia al afectar exclusivamente a las explotaciones familiares en todo el territorio autonómico[455]. Esta situación entraría dentro de los parámetros dados en abstracto por diversos autores en la doctrina, como RUIZ ALMENDRAL o MARTÍNEZ CABALLERO, que señalan que todo beneficio de cualquier tipo, siempre que coloque a sus beneficiarios en una posición competitiva más favorable que al resto de contribuyentes que no disfrutan de ese beneficio fiscal puede constituir una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior[456].

455 Si bien es cierto que en la práctica rural de Galicia muchas de las explotaciones agrarias y pecuarias son familiares, también es cierto que se da la situación de que algunos productores no tienen los familiares en los grados descritos en la norma pero sí con una lejanía mayor (*verbi gratia,* un primo hermano), motivo por el cual no se podrían beneficiar de esta deducción tan amplia y se devengaría una deuda tributaria muy superior, aún cuando la finalidad de continuación de la empresa familiar sería idéntica y se podría continuar incrementando con la actividad de producción el PIB regional. Ello puede avocar a que los agricultores con edades superiores a 65 años o con patologías severas que les generan una incapacidad permanente se vean más tentados a perfeccionar sobre la explotación un contrato de compraventa, un arrendamiento rústico o uno de aparcería o que se produzca, en los peores casos, una sucesión *mortis causa* a favor de la Comunidad Autónoma o del Estado en el caso de que no se hayan instituido herederos a los que poder cederles el *relictum* y se tenga que abrir la sucesión legítima en los términos previstos tanto por el Código Civil como por la LDCG (si, en este último caso, el *de cuius* ostenta vecindad civil gallega, con arreglo al art. 9.8 CC). En este sentido, siguiendo la Sentencia de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría,* ya citada, la existencia de un vínculo de parentesco entre el causante y el beneficiario de la liberalidad no permite garantizar que este último explote la finca de que se trate y que no haya adquirido el derecho con fines puramente especulativos. Del mismo modo, no hay razón alguna para considerar que un tercero ajeno a la familia del causante no pueda explotarla él mismo. Para ello el juzgador considera que pueden establecerse otros requisitos de utilización de la explotación o finca que se transmite, pero sin que ello suponga una vulneración encubierta de otras libertades, como la de establecimiento.

456 *Cfr.* RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R., "¿Todo debe cambiar para que todo siga igual?: El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto económico vasco y el Derecho comunitario", en *Anuario Jurídico de La Rioja,* núm. 13, 2008, p. 117.

Este falseamiento de la libre competencia que califica la medida fiscal como contraria al ordenamiento de la Unión Europea no encuentra justificación en ninguna de las causas tasadas por los apartados 2 y 3 del art. 107 del Tratado de Funcionamiento.

4.3.3.2 Transmisión de elementos de explotación agraria

El art. 7.5 TRTCG continúa estableciendo una reducción para determinar la base liquidable del impuesto sobre sucesiones (en el gravamen sobre donaciones no se prevé este beneficio fiscal concreto) señalando que cuando en la base imponible de una adquisición *mortis causa* esté incluido el valor de elementos de una explotación agraria ubicada en Galicia o de derechos de usufructo sobre estos, se practicará una reducción del 99% del mencionado valor cuando concurran estas circunstancias:

> 1) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales, por consanguinidad o afinidad, hasta el cuarto grado, del causante.
> 2) Que los adquirentes o sus cónyuges tengan la condición de personas agricultoras profesionales en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas y sean bienes titulares de una explotación agraria a la cual estén afectos los elementos que se transmiten, o bien personas socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de una explotación agraria a la que estén afectos los elementos que se transmiten. La condición de persona agricultora profesional deberá tenerse en la fecha de devengo del tributo o adquirirse en el plazo de un año, contado desde el día siguiente a la fecha de devengo.
> 3) Que el adquirente mantenga los elementos durante los cinco años siguientes al devengo del tributo, salvo que en ese plazo fallezca la persona adquirente o transmita los elementos en virtud de pacto sucesorio de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.
> 4) Que la explotación agraria hubiera venido realizando, efectivamente, actividades agrarias y la persona agricultora profesional haya mantenido tal condición durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

USC DE COMPOSTELA

En este punto debemos entender cuál es el concepto de elementos de explotación agraria, para lo cual el art. 2.3 LMEA señala que son los bienes inmuebles de naturaleza rústica y cualesquiera

otros que son objeto de aprovechamiento agrario permanente; la vivienda con dependencias agrarias; así como las construcciones e instalaciones agrarias, incluso de naturaleza industrial, y los ganados, máquinas y aperos. Asimismo, merecen esta calificación todos los derechos y obligaciones que puedan corresponder a su titular y se hallen afectos a la explotación.

Los puntos de fricción en la regulación de esta reducción se hallan, de nuevo, en la exigencia de que los elementos afectos a la explotación se tengan que hallar en Galicia[457], en el mantenimiento de los mismos durante cinco años desde la fecha de devengo salvo fallecimiento o transmisión por sucesión contractual y en que la explotación viniese realizando actividad en el territorio autonómico durante los dos años anteriores, lo que conculca respectivamente la libertad de circulación de capitales y la libertad de establecimiento de la explotación agraria por los motivos anteriormente expuestos, pudiendo suponer además una ayuda pública incompatible con el mercado interior por los motivos examinados en el anterior subepígrafe.

En este caso concreto resulta de mayor interés el requisito, diferente de las otras reducciones, consistente en que los adquirentes o sus cónyuges deban ser o agricultores profesionales o socios de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de la explotación agraria a que estén afectos los elementos que se transmiten. En ambos casos el precepto se encuentra exigiendo, en relación con el resto de requisitos, que el adquirente hubiese tenido o mantenga posteriormente la condición de agricultor profesional o socio de una explotación agraria en Galicia, pues a ella tienen que estar afectos los elementos objeto de la transmisión sucesoria, lo cual implica que todos aquellos causahabientes que no ostenten esta relación con la industria agrícola de la Comunidad Autónoma no se beneficiarán del derecho a practicar la reducción, circunstancia que atenta tanto contra la libre circulación de capitales respecto a esa discriminación fiscal en la adquisición de herencia (Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp*; y Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte,* ya citadas) como, de manera secundaria, a la libre circulación de trabajadores[458].

457 Y es que sobre ello el legislador autonómico vuelve, de nuevo, a establecer un requisito que no se fudamenta en el punto de conexión que otorga la competencia a Galicia para regular y gravar la adquisición *mortis causa,* puesto que esta es la residencia habitual del *de cuius* a la fecha del devengo de conformidad con el art. 32.2, epígrafe a), de la Ley 22/2009.

458 Debemos recordar, para ambas libertades, que la jurisprudencia, si bien permite el establecimiento de normas fiscales restrictivas en aras de preservar la gestión de los terrenos agrícolas e intentar que las explotaciones agrícolas estén habitadas y sean explotadas con carácter preferente por sus titulares, no puede suponer la medida una fuente de discriminación encubierta en el ejercicio de la libertad de circulación de capitales, trabajadores y de establecimiento, toda vez que las limitaciones al mismo deben interpretarse de manera restrictiva y siempre en aras del interés común en el funcionamiento del mercado interior (Sentencia de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría,* anteriormente citada).

Así, respecto a esta última, se está supeditando por el legislador autonómico la obtención del derecho a practicar la reducción al mantenimiento de la relación laboral como agricultor profesional en el territorio autonómico, sin que puedan acogerse al mismo los causahabientes que por razones de trabajo se encuentren desempeñando su función en el territorio de otro Estado Miembro (o incluso del territorio nacional, si bien este supuesto no entraría en el ámbito de protección comunitario al ser una situación puramente interna). Ello inserta una vía de discriminación por el ejercicio de esta libertad de índole fiscal, prohibida por el art. 7 del Reglamento 492/2011, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativo a la libre circulación de trabajadores dentro de la Unión y por la propia jurisprudencia, al considerar el TJUE que la libre circulación se opone a las medidas de índole fiscal que puedan colocar a los ciudadanos que ejercen su actividad económica en el territorio de otro Estado Miembro en una situación desfavorable por desarrollar tal ejercicio (Sentencias de 12 de diciembre de 2002, *de Groot,* ya citada; de 4 de julio de 2018, *NN,* asunto C-28/17[459]; y de 15 de julio de 2021, *BJ/Bélgica,* ya citada). Idénticas consideraciones deben efectuarse si se tratase de una actividad por cuenta propia en el ejercicio de la libre prestación de servicios o en la libertad de establecimiento de personas físicas.

4.3.3.3 Adquisición de fincas rústicas por agricultor profesional

El art. 7.5 TRTCG finaliza estableciendo una tercera posible reducción en relación con el desarrollo de actividades agrícolas, regulada en el seno de la imposición sobre sucesiones mas no contemplada en el gravamen sobre donaciones, consistente en que cuando en la base imponible esté incluido el valor de fincas rústicas ubicadas en Galicia o de derechos de usufructo sobre estas, se practicará una reducción del 99% de ese valor cuando sean transmitidas en el plazo de seis meses por el adquirente *mortis causa* a quien tenga la condición de persona agricultora profesional o que sean titulares de explotación agraria a la cual queden afectos los elementos que se transmiten o socias de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos que se transmiten, pudiendo hacerse esta última transmisión al Banco de Tierras de Galicia.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

459 Identificador ECLI:EU:C:2018:526.

El tiempo de afectación de las fincas o derechos transmitidos no podrá ser inferior a cinco años.

El precepto exige, además, que la explotación agraria adquirente hubiera venido realizando de manera efectiva actividades agrarias y la persona agricultora profesional haya mantenido tal condición durante un período superior a los dos años siguientes al devengo del impuesto.

Al igual que acaecía con las anteriores reducciones, la determinación por el legislador de que la finca se tenga que hallar en Galicia sin ser el punto de conexión establecido por la Ley 22/2009 no deja de suponer una nueva restricción a la libre circulación de capitales, toda vez que genera que no se puedan ver beneficiadas otras operaciones semejantes cuando la finca se halle en el territorio de otro Estado Miembro, haciendo por ende más gravosas estas segundas operaciones, sin fundarse en criterios objetivos suficientes que permitan la referida transgresión, ni siquiera la salvaguardia del sistema tributario (*cfr*. STJUE de 7 de septiembre de 2004, *Mannien*, asunto C-319/02[460]; y Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner*, antes citada).

En cuanto a la exigencia de que el tercero a quien se le transmite la finca rústica ha de ser un agricultor profesional no existe ningún problema al no determinar la ley estatal que define su concepto una vinculación de su trabajo con un determinado territorio.

En este punto se marca una acusada diferencia de interpretación con la exigencia prevista en la reducción anterior. Así, en la figura antes analizada tenían que ser los adquirentes o sus cónyuges agricultores profesionales y ser o bien titulares de explotación agraria a la cual estén afectos los elementos que se transmiten o bien socios de una SAT, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil titular de una explotación agraria a la que estén afectos los elementos que se transmiten, lo cual debe se interpreta, como hemos apreciado, en que la transmisión *mortis causa* que se produce es de los elementos afectos a la actividad agraria de la que los adquirentes ya eran titulares pero no eran titulares del elemento que integra la base imponible del caudal relicto, que sólo se hallaba afecto a la actividad, basándose la reducción en esa adquisición para su explotación agraria, por lo cual los sujetos pasivos tenían que trabajar o ejercer su actividad agrícola en Galicia de manera necesaria.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

460 Identificador ECLI:EU:C:2004:484.

En el presente caso el adquirente tiene que ser un agricultor profesional que, siendo distinto del adquirente *mortis causa,* o bien es titular de una explotación a la cual quede afecta, con esa transmisión, la finca rústica, como elemento que se transmite, o bien es socio de una SAT, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de la explotación agraria a la que quede afecta la finca rústica. Por tanto, esa diferencia entre los términos *estén afectos* y *queden afectos* empleada por el legislador es la que permite concluir que no se está generando por este motivo, como acaecía con la anterior reducción, una restricción a la libre circulación de trabajadores por establecer medidas fiscales más gravosas en su ejercicio.

Por lo que respecta a la explotación agraria de la que ha de ser titular el adquirente por el acto *inter vivos*, el precepto no establece que tenga que hallarse en Galicia, a diferencia de lo que acaecía en los supuestos anteriores, motivo por el cual, para no conculcar la libertad de establecimiento y establecer una ayuda pública incompatible con el art. 108 TFUE debe interpretarse en sentido extensivo, pudiendo la explotación agraria ubicarse en cualquier otro Estado Miembro, obteniendo la finca rústica como establecimiento permanente del que extrae rendimientos en territorio español, conforme al art. 13.1, epígrafe a), del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes[461]. Asimismo, ya hemos apreciado que la normativa reguladora de las SAT y cooperativas de explotación comunitaria de la tierra no exigen la ubicación de su domicilio, centro operativo o de dirección y gestión en el territorio autonómico.

En lo que atañe a la imposibilidad de transmisión de las fincas por el adquirente *inter vivos* por término de cinco años desde la referida adquisición sí que ya se puede apreciar una fuente de contradicción tanto con la libre circulación de capitales como con la libertad de establecimiento de la explotación agraria que ha obtenido el fundo rústico, en los términos ya estudiados, la cual resulta, además, gravosa para el sujeto pasivo, cuando no tiene por qué depender de su decisión el mantenimiento o enajenación de la finca una vez haya sido transmitida. Basar esta exigencia en motivos de garantía de que la ayuda pública surta el efecto práctico que persigue como la rentabilidad económica de la explotación resulta, de nuevo, incompatible con la jurisprudencia del TJUE y exacerbado toda vez que el fundo rústico podría ser explotado por un nuevo agricultor

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

461 *BOE* núm. 62, de 12 de marzo de 2004.

profesional que en ese término lo adquiera, sin necesidad de establecer una prohibición de disponer[462].

Esta situación, si bien puede tener su finalidad en impedir la elusión fiscal, como objetivo legítimo de interés general reconocido tanto por el art. 65 TFUE como por la jurisprudencia, en ningún caso puede resultar una restricción encubierta de la libertad de circulación en cuestión ni exceder el límite de lo necesario para conseguir el fin que se persigue (STJUE de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation,* asunto C-524/04[463]; Sentencia de 18 de diciembre de 2007, *A,* asunto C-101/05[464]; Sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud,* asunto C-72/09[465]), extremo que entendemos que acaece en el presente caso, en el que el legislador hace depender el derecho a practicar la reducción de que un tercero no efectúe ningún acto de disposición sobre un inmueble cuando no tiene jurídicamente ningún medio de control sobre él, subyaciendo en ello una restricción encubierta a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento de la explotación agrícola adquirente del inmueble de la que no se puede desligar al ser todos los requisitos simultáneos y cumulativos[466].

4.3.4 Reducción por la adquisición de fincas rústicas

El Decreto Legislativo 1/2011 prevé dos tipos de reducciones por adquisición de fincas rústicas. La primera de ellas se encuentra reconocida en el ámbito exclusivo de las adquisiciones por causa de muerte, mientras que la segunda se halla prevista también para los supuestos de donación.

Comenzando por la reducción exclusiva del impuesto sobre sucesiones *mortis causa*, el apartado primero del art. 7.6 TRTCG establece una reducción del 95% cuando se incluya en la base imponible el valor de fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en la Red

462 Entenderíamos como más aceptable establecer la exigencia de que en ese término se pudiese transmitir a otro agricultor profesional, sin establecer en ningún caso un elemento que suponga discriminación fiscal tal y como podría ser el domicilio social o fiscal del *accipiens,* por los motivos apreciados ya de manera reiterada en otras deducciones.
463 Identificador ECLI:EU:C:2007:161.
464 Identificador ECLI:EU:C:2007:804.
465 Identificador ECLI:EU:C:2010:645.
466 *Cfr.* Consulta Vinculante de la Administración Tributaria de Galicia de 16 de enero de 2020.

Gallega de espacios protegidos, siempre que la adquiera el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el cuarto grado del causante.

Las personas adquirentes deben mantener las fincas durante los cinco años siguientes al devengo del impuesto, salvo que dentro de dicho plazo fallezca la persona adquirente o las transmita en virtud de pacto sucesorio conforme a lo previsto en la Ley de Derecho Civil de Galicia.

La composición de la Red Gallega de espacios protegidos se halla determinada en el art. 31 de la Ley 5/2019, de 2 de agosto, del patrimonio natural y de la biodiversidad de Galicia[467], que establece que en ella se encuentran representados los principales ecosistemas, paisajes o hábitats presentes en Galicia, conteniendo aquellos espacios necesarios para asegurar el mantenimiento de los procesos ecológicos esenciales y la preservación de la diversidad genética.

Por su parte, de conformidad con el art. 32 del instrumento normativo la declaración de un espacio incluido en esta Red implica una serie de efectos que implican la preservación de las condiciones ecológicas existentes, con lo que se excluiría la realización de actividades económicas que pudiesen perturbar las mismas, así como el establecimiento de instalaciones no autorizadas previamente. En este sentido, el art. 2 de la Directiva 92/43/CEE, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres[468], de la que tanto la norma autonómica como la estatal[469] traen causa, sin perjuicio de otras normas en la materia, establece que el objeto de la protección es contribuir a la garantía de la biodiversidad mediante la conservación de hábitats naturales, flora y fauna silvestre en el territorio europeo.

Tomando en consideración estas circunstancias, la única libertad de circulación a la que puede afectar el establecimiento de exigencias tales como que la finca rústica se encuentre en la referida Red protegida como la de no disponibilidad durante el plazo de cinco años es la de circulación de capitales. Al efecto, el establecimiento de una medida fiscal que restringe el acceso a la reducción por adquisiciones *mortis causa* de fincas que, hallándose protegidas por las normas derivadas de la Directiva anteriormente expuesta y demás legislación concordante en la materia ubicadas en otros Estados Miembros, por el mero hecho de hallarse localizadas en estos otros emplazamientos, sin ser éste el punto de conexión que fundamenta la competencia normativa de la Comunidad Autónoma,

467 *DOG* núm. 149, de 7 de agosto de 2019. *BOE* núm. 229, de 24 de septiembre de 2019.
468 *DOCE L* 206, de 22 de julio de 1992.
469 Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad. *BOE* núm. 299, de 14 de diciembre de 2007.

debe ser considerado como un trato diferenciado que grava de una manera superior a estas últimas adquisiciones y que se opone, según reiterada jurisprudencia ya puesta de manifiesto, a la libertad de circulación expuesta.

En este sentido, conviene analizar si existe alguna razón fundada para que pueda tener lugar esta contravención de la norma europea, para lo cual el art. 65.1 a) TFUE no prevé más que aplicar un régimen diferenciado para aquellos sujetos cuya situación varíe con respecto a su lugar de residencia o con respecto al lugar en el que se halla invertido su capital, sin que esta permisión pueda suponer una restricción encubierta a la libre circulación de capitales, extremo este que consideramos que tiene encaje en el supuesto, pues aunque se establezca en aras a la tutela del medio ambiente de las áreas protegidas en Galicia, causa legítima para el resto de libertades de circulación pero no explícita en el caso que nos ocupa, la verdad es que esa delimitación no debe excluir la protección de otras regiones de Europa.

Del mismo modo, supone un trato diferenciado contrario al art. 18 TFUE por los motivos antes expuestos que los sujetos con vecindad civil gallega puedan ser los únicos beneficiados a la hora de disponer de la finca rústica protegida, con exclusión del resto de sucesiones contractuales reconocidas en otros Estados Miembros.

Por lo que respecta a la segunda reducción, común al Impuesto sobre Sucesiones y al gravamen sobre donaciones, tanto el art. 7.6 como el art. 8.9 TRTCG prevén que cuando en la base imponible esté incluido el valor de fincas rústicas[470], se practicará una reducción del 99% siempre que concurran estas circunstancias:

1) Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y coletarales hasta el cuarto grado del causante.
2) Que las fincas no se encuentren en situación de abandono o, si lo están, cambie esa situación en el plazo de un año desde la adquisición.
3) Que se mantengan las fincas durante, al menos, un plazo de cinco años desde su adquisición o desde el momento en que cambió dicha situación de abandono, salvo que el adquirente fallezca en dicho plazo o transmita la finca en virtud de pacto sucesorio.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO

470 Al no establecerse en ellas requisito adicional, como en los demás supuestos, se entiende que esta es la deducción general, mientras que aquellas deben ser aplicadas con exclusión de esta cuando concurran las específicas circunstancias que la ley refiere, en virtud del principio de especialidad normativa.

En el presente caso nos hallamos ante una reducción con naturaleza extrafiscal, en el sentido de que pretende favorecer a aquellos sujetos pasivos como medida premial tanto al *de cuius* como para los mismos causahabientes por contribuir al correcto mantenimiento de los fundos en el territorio autonómico[471].

La situación de abandono a la que se refiere el precepto se halla definida en el art. 4, epígrafe q), de la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, que la conceptualiza como aquel terreno agroforestal en el que no se realiza ningún tipo de actividad agrícola, ganadera o forestal y que presenta una cubierta herbácea, arbustiva o arbórea espontánea en la mayor parte de su superficie, exceptuándose la tierra en barbecho y aquella cuyos valores ambientales, patrimoniales o paisajísticos deben ser objeto de protección y pueden verse afectados por el aprovechamiento. Este concepto se aplica a las tierras localizadas en el territorio de la Comunidad Autónoma, de conformidad con el art. 3 del instrumento normativo.

Esta sujeción al territorio, necesaria por ser la competencia restringida al ámbito territorial autonómico en la normativa agraria, determina por el contrario una nueva restricción para la libre circulación de capitales en las adquisiciones *mortis causa,* pues la determinación por el legislador de que la finca se tenga que hallar en Galicia sin ser el punto de conexión establecido por la Ley 22/2009 genera que no se puedan ver beneficiadas otras operaciones semejantes cuando la finca se halle en el territorio de otro Estado Miembro, haciendo por ende más gravosas estas segundas operaciones, sin fundarse en criterios objetivos suficientes que permitan la referida transgresión, ni siquiera la salvaguardia del sistema tributario (*cfr.* STJUE de 7 de septiembre de 2004, *Mannien;* y Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner*, antes citadas).

Esta situación no es así, sin embargo, en el gravamen sobre donaciones, dado que el trato diferenciado no puede existir al ser el punto de conexión de esta figura impositiva el lugar en el que se halla radicado el inmueble, de conformidad con el art. 32.2 b) de la Ley 22/2009.

471 Si se sigue a SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, sólo estaremos en presencia de un auténtico tributo ambiental cuando las finalidades ambientales estén presentes en los elementos constitutivos del tributo, de tal forma que o se encuentren en el hecho imponible o, de forma negativa, por medio de supuestos de exención y de cuantificación por medio de la deducción que tome como base la conducta favorable al medio ambiente relacionada con el hecho gravado. *Cfr* SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., "Concepto de idoneidad de los tributos ambientales", en CHICHO DE LA CÁMARA, P. (dir.), RUIZ GARIJO, M. (coord.) y AAVV., *La Fiscalidad Ambiental: problemas actuales y soluciones,* Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012, pp. 26-27.

Por su parte, la necesidad de mantener el inmueble durante cinco años salvo caso de fallecimiento o transmisión por pacto sucesorio conforme a la legislación civil gallega vuelve a suponer, tanto en el caso de las sucesiones como de las donaciones, por los motivos expuestos, una restricción a la libre circulación de capitales y una causa de discriminación fiscal contra los ciudadanos comunitarios que no ostenten la vecindad civil gallega y que hubiesen perfeccionado sucesiones contractuales con arreglo a su ley personal.

4.3.5 Reducción por la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica

El Decreto Legislativo 1/2011 prevé, tanto para el impuesto sobre sucesiones como para donaciones, en su art. 7.7 y 8.7 respectivamente, una reducción del 99% cuando en la base imponible de la adquisición estén incluidas parcelas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica. Esta reducción se aplicará sobre el valor de los fundos, a condición de que se mantenga la propiedad por el plazo que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta de las parcelas contenido en los Estatutos.

Para la aplicación de esta reducción el precepto exige que se acompañe a la declaración del impuesto los justificantes expedidos por la Consellería competente en materia de medio rural que acrediten la inclusión de dichas parcelas en la agrupación de propietarios forestales.

Se debe recordar al respecto que el art. 122 de la Ley de montes de Galicia considera agrupaciones forestales de gestión conjunta aquellas uniones de personas propietarias o titulares de derechos de aprovechamiento de terrenos forestales que pretendan su gestión conjunta, teniendo por finalidad el desarrollo sostenible de los terrenos forestales, su recuperación, la conservación medioambiental y la protección frente a catástrofes y mitigación del cambio climático, entre otras funciones. Asimismo, se debe recordar que esta norma ha sido dictada en el ámbito competencial de la Comunidad Autónoma, por lo que sólo se extiende al territorio gallego (art. 1.2).

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Esta situación implica, necesariamente, que sólo se puedan ver beneficiadas por la reducción las adquisiciones de fincas bajo el régimen de gestión y comercialización conjunta llevado a cabo por estas agrupaciones, que en todo caso han de ubicarse en el territorio gallego, excluyendo la reducción por adquisición de otros bienes análogos y bajo las mismas formas de explotación que se encuentren en el territorio de otros Estados Miembros o regiones de España.

El primero de estos supuestos puede llegar a ser calificado como una restricción a la libre circulación de capitales en el impuesto sobre sucesiones, mas no en el de donaciones al ser la ubicación del inmueble objeto de reducción el punto de conexión que funda la competencia del legislador autonómico, como ya hemos tenido ocasión de apreciar con anterioridad.

Por lo que respecta a la referida restricción en las adquisiciones *mortis causa*, la norma fiscal distingue para conceder el beneficio en función de la ubicación del bien inmueble, estableciendo para aquellos fundos que se hallen fuera de la Comunidad Autónoma un régimen fiscal más gravoso. Esta situación, que si bien puede encontrarse amparada por el art. 65.1 a) TFUE, no puede en ningún caso suponer un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libertad de circulación (*Cfr.* Sentencia de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania,* asunto C-211/13[472]; entre otras), circunstancia que entendemos que sí está teniendo lugar al no existir criterios objetivos más allá de la mera ubicación del fundo rústico que permitan establecer esta diferencia de trato, sin mostrar un verdadero objetivo legítimo de interés general más allá del proteccionismo fiscal de los bienes ubicados en la Comunidad Autónoma (*cfr.* STJUE de 4 de septiembre de 2014, *API,* ya citada; Sentencia de 26 de mayo de 2016, *Comisión/Grecia,* asunto C-244/15[473]; y Sentencia de 22 de noviembre de 2018, *Gewest,* asunto C-679/17[474]).

Por su parte, el requisito de mantenimiento de la titularidad de la finca por el tiempo que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta contenido en los Estatutos no debe interpretarse como una restricción a la libre circulación en el sentido de que pretende, por una parte, controlar la elusión fiscal por parte de estos propietarios de una manera no desproporcionada ya que no se está fijando un plazo concreto, a diferencia de las anteriores reducciones, sino que alude al término estatutario para lograr el fin

472 Identificador ECLI:EU:C:2014:2148.
473 Identificador ECLI:EU:C:2016:359.
474 Identificador ECLI:EU:C:2018:940.

perseguido, así como lograr la protección de la naturaleza en los montes gallegos, motivo avalado por la jurisprudencia expuesta en la materia.

4.3.6 Reducción por la adquisición de bienes destinados a la creación o constitución de una empresa o negocio profesional

El art. 7.8 TRTCG prevé una reducción en la base imponible del gravamen sobre sucesiones, al igual que el art. 8.8 del instrumento normativo lo prevé para la imposición sobre donaciones, del 95% con un límite de 118.750 euros cuando en la misma se encuentre integrado cualquier tipo de bien que se halle destinado a la constitución o adquisición de empresa o negocio profesional. El límite se verá ampliado hasta los 237.500 euros en el caso de que el adquirente acredite un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

Para que el sujeto pasivo pueda obtener el derecho a practicar la reducción el legislador ha establecido una serie de requisitos que se proceden a esquematizar en los siguientes:

1) La suma de la base imponible total menos el mínimo personal y familiar a efectos de IRPF del adquirente, correspondiente al último período impositivo, cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese concluido en la fecha del devengo de la primera transmisión hereditaria, no podrá ser superior a 30.000 euros. En la misma fecha, y conforme a las reglas de valoración establecidas en la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio, el patrimonio neto del adquirente no podrá superar el importe de 250.000 euros, excluida su vivienda habitual.

2) La aceptación de la trasmisión debe formalizarse en Escritura Pública en la que se exprese la voluntad de que, si es dinero, se destine a la constitución o adquisición de una empresa o negocio, y si es un bien de otra naturaleza, se afecte a esa actividad. No podrá aplicarse la reducción si esta declaración no consta en el documento ni tampoco en el caso de que se hagan rectificaciones al mismo para subsanar su omisión, salvo que se hagan dentro del período voluntario.

3) La constitución o adquisición de la empresa o negocio debe producirse en el plazo de seis meses desde la fecha de formalización de la transmisión hereditaria o donación. En el caso de haber varias, el plazo se computará desde la fecha de la primera. La reducción no se

USC UNIVERSIDADE DE COMPOSTELA

aplicará a transmisiones de dinero posteriores a la constitución o adquisición, salvo en los casos de pago aplazado o financiación ajena que tuviese lugar en los 42 meses anteriores a la transmisión, siempre que se acredite por el sujeto pasivo que en el plazo de seis meses el importe se destinó al pago del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito. Si se trata de bienes distintos a dinero la afectación del mismo a la actividad debe producirse en el plazo de seis meses desde la constitución o adquisición de la empresa o negocio, y debe mantenerse por un plazo de cuatro años desde la afectación.

4) El centro principal de gestión de la empresa o negocio, o el domicilio social de la entidad, debe encontrarse ubicado en Galicia y mantenerse durante los cuatro años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.

5) En este período de cuatro años se deben formalizar y mantener un contrato laboral y a jornada completa con duración mínima de un año y alta en la Seguridad Social con personas con residencia habitual en Galicia distintas del contribuyente que aplique la reducción y de los socios o partícipes, salvo en el caso de sociedades laborales y sociedades cooperativas.

6) Además, durante ese mismo plazo, debe mantenerse la actividad económica y el nivel de inversión que se tome como base de la reducción.

Esta deducción ha sido insertada en el Texto Refundido en virtud de la Ley 2/2013, de 27 de febrero, de presupuestos generales de la Comunidad autónoma de Galicia para el año 2013. Posteriormente fue modificado por la Ley 9/2013, de 19 de diciembre, de emprendimiento y de la competitividad económica de Galicia[475].

En el caso que nos ocupa, el precepto establece que los bienes tienen que ser adquiridos por hijos o descendientes, y estar destinados a constituir empresa o negocio profesional, entendiéndose por ello el inicio de una actividad económica por persona física o por medio de entidades del art. 35.4 LGT o constitución de sociedad para ello siempre que el número de socios o partícipes no sea superior a 5 salvo en el caso de sociedades laborales o cooperativas. Se entiende producida la constitución cuando se cause alta por primera vez en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. En caso de personas jurídicas o sociedades los socios o partícipes deben ser personas físicas que no estén o estén con anterioridad de alta en el citado censo.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

475 *DOG* núm. 247, de 27 de diciembre de 2013. *BOE* núm. 25, de 29 de enero de 2014.

De estas circunstancias se desprende que el legislador gallego pretende favorecer la constitución de nueva empresa, incentivando a los emprendedores[476], mas al mismo tiempo se debe realizar un juicio negativo del hecho de que se está produciendo una discriminación para aquellos sujetos pasivos que realicen una actividad previa a la adquisición pero quieran iniciar otra distinta, los cuales no se verán beneficiados por la reducción. Este extremo, sin embargo, no debe considerarse a la luz del ordenamiento jurídico europeo puesto que no supone ninguna contravención del mismo al no limitar las posibilidades o hacer más gravosas las condiciones de los nacionales de otros Estados Miembros con respecto a los contribuyentes gallegos.

Por constitución de empresa o negocio se entiende por el precepto el inicio de una actividad económica por una persona física o entidades a que se refiere el art. 35.4 LGT, o la constitución de cualquier forma de sociedad que tenga por objeto la realización de una actividad económica, siempre que el número de socios o partícipes no sea superior a cinco, salvo en el caso de sociedades laborales o cooperativas. Por su parte, se entiende por adquisición de empresa o negocio la obtención del pleno dominio de un conjunto patrimonial de bienes y derechos afectos al ejercicio de una actividad económica o la adquisición del pleno dominio de acciones o participaciones que permitan el control de una sociedad sin que pueda considerarse como tal la adquisición de elementos aislados.

Por lo que respecta a la aceptación de herencia o de la donación, los preceptos establecen que ha de hacerse en Escritura Pública, extremo que al igual que acaecía con anteriores deducciones, no supone un medio de discriminación con respecto a otras adquisiciones realizadas por nacionales comunitarios sino un medio de garantizar la seguridad jurídica y controlar la licitud fiscal de las operaciones, debiendo reconocerse en su caso el documento público extranjero o efectuado en otra región de España que documente estas adquisiciones sujetas al tributo en la Comunidad Autónoma, bien por obligación personal o por obligación real.

A estos efectos, para la aceptación de herencia, el art. 28 del Reglamento (UE) 650/2012 establece que una declaración relativa a la aceptación de herencia serán válidas en cuanto a la forma

476 Señala la doctrina sobre este punto que, aún a pesar de que la promulgación de la actual LISD supuso la casi eliminación total de exenciónes en la figura impositiva, lo cierto es que a efectos de ahorro fiscal los efectos de estas exenciones subsisten en forma de reducciones a la base imponible, y una de ellas es la transmisión de bienes, *mortis causa o inter vivos,* destinados a la constitución de una empresa o negocio, como forma de reducir la presión de costes que suponen barreras de entrada al mercado y propiciar la inversión incentivando a los emprendedores. *Cfr*: CRESPO MIEGIMOLLE, M. "Beneficios fiscales en la transmisión total o parcial de empresas", en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J., *op. cit.,* pp. 115-116.

si reúnen los requisitos de la ley aplicable a la sucesión en virtud de los arts. 21 o 22. En aplicación del primer precepto, establecerá estas exigencias el ordenamiento interno del Estado donde el *de cuius* tiene su residencia habitual en el momento del fallecimiento o aquel con el que presentaba vínculos más estrechos o la ley del Estado en la que el declarante tenga su residencia habitual. Por ello, el reconocimiento del documento público extranjero confeccionado en otro Estado Miembro, al igual que lo es para otros efectos, también debe ser medio probatorio a efectos de acreditar el derecho a practicar la reducción, siempre que cumpla con las previsiones normativas concretas que de cada caso se deriven y no incurra en causa de denegación de eficacia prevista en la norma de Derecho Derivado expuesta. Lo contrario supondría un caso de discriminación fiscal procedimental que atentaría contra el art. 18 TFUE al hacer imposible en la práctica o generar una dificultad excesiva para el ejercicio del derecho (STJUE de 14 de junio de 2012, *Banco Español de Crédito,* asunto C-618/10[477]; Sentencia de 22 de febrero de 2018, *INEOS Köln,* asunto C-572/16[478]). Entendemos, asimismo, que en las rectificaciones al documento en período voluntario debe referirse a la fecha en la que el sujeto pasivo procede a efectuar tal subsanación, y no a la fecha de reconocimiento de la Escritura.

El siguiente punto que merece atención es el hecho de que las adquisiciones *mortis causa* o *inter vivos* de bienes distintos a dinero implican la necesidad de afectar el bien a la empresa o negocio que se constituye, debiendo mantenerse en la misma por un plazo de cuatro años desde la afectación. Este requisito opera, como un límite que restringe de manera inadecuada la libre circulación de capitales.

Así, ya han sido analizados supuestos significativamente semejantes no amparados por la función de prevenir la elusión y el fraude tributario, al considerarse desproporcionado habida cuenta de la vasta coordinación entre las Administraciones Tributarias de los Estados Miembros para evitar negocios fraudulentos de este carácter (confróntese la STJUE de 27 de enero de 2009, *Persche,* asunto C-318/07[479]; y recúerdense la Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte,* y la STJUE de 4 de septiembre de 2014, *API y otros*), aún a pesar de que se permita el cambio por otro bien de igual o superior valor.

En cuanto a la incidencia de la regulación sobre la libertad de establecimiento o de prestación de servicios, la exigencia de que el centro principal de gestión de la empresa o negocio o su

477 Identificador ECLI:EU:C:2012:349.
478 Identificador ECLI:EU:C:2018:100.
479 Identificador ECLI:EU:C:2009:33.

domicilio fiscal se halle en el territorio gallego y se tenga que mantener durante los cuatro años siguientes a la fecha de devengo opera como un medio restrictivo de las mismas en el sentido de que una eventual salida por parte de los profesionales o entidades para ejercer su actividad económica en otro Estado Miembro supondría la obligatoriedad de ingresar la deuda tributaria en el importe no afectado por el derecho a la práctica de la reducción, previa la liquidación del tributo, y por ende, supondría una *exit tax* que haría menos atractiva la posibilidad de establecerse o prestar el servicio derivado del negocio independiente en otro Estado de la Unión Europea (STJUE de 19 de diciembre de 2019, *Comune di Bernareggio,* ya citada, y Sentencia de 11 de febrero de 2021, *Katoen Natie Bulk Terminals,* asunto C-407/19[480]). Del mismo modo que en anteriores supuestos, no existe más objetivo legítimo de interés general posible que prevenir la elusión tributaria mediante el control de la existencia de esa actividad a la que queda afecto el bien, aunque ello resulta, de nuevo, desproporcionado.

Por lo que respecta al requisito de que la entidad deba contar con una persona ocupada con contrato laboral que tenga residencia habitual en Galicia durante los períodos de tiempo posteriores a la constitución o ampliación entendemos que, de nuevo, puede llegar a suponer una vía de discriminación indirecta para el correcto ejercicio de la libre circulación de trabajadores tutelada en el art. 45 TFUE, de tal suerte que, al exigir la residencia del trabajador en el territorio autonómico está suponiendo un aliciente injustificado para la contratación bajo una relación laboral de trabajadores que tengan su domicilio en Galicia, no admitiéndose a los trabajadores transfronterizos (algo especialmente relevante para aquellas entidades cuyas operaciones se desarrollen en áreas limítrofes con Portugal en las provincias de Orense y Pontevedra).

Examinados estos extremos debe valorarse el establecimiento de la reducción a la luz del Derecho europeo de la competencia, por si la medida pudiese ser constitutiva, además, de una ayuda pública incompatible por falsear el libre funcionamiento del mercado interior.

Recordando que el art. 107 TFUE considera incompatibles con el mercado interior por afectar a los intercambios comerciales entre Estados Miembros las ayudas públicas que falseen o amenacen falsearr la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

En el caso que nos ocupa, el legislador gallego ha establecido una ayuda fiscal consistente en la práctica de reducciones por la adquisición de bienes o efectivo, *mortis causa* o mediante una

480 Identificador ECLI:EU:C:2021:107.

transmisión lucrativa entre vivos, que pueden suponer una reducción de los costes de inicio de actividad para las empresas y negocios. No obstante, esta ayuda sólo se establece, por los requisitos examinados, en favor de aquellas nuevas empresas que se establezcan en Galicia, discriminando a todas aquellas que, aún constituyéndose en el territorio autonómico, lo abandonen después para ejercer su actividad en otro Estado Miembro, lo que determina la selectividad de la medida siguiendo el tercer escenario determinado por la doctrina jurisprudencial establecida por la aludida Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión,* para favorecer de manera exclusiva a las empresas o negocios cuya permanencia y producción de actividad en el territorio autonómico resulte estable, lo que pone en una situación de desigualdad a todas las nuevas empresas que se establezcan en Galicia y no cumplan los requisitos.

Este falseamiento de la libre competencia no encuentra justificación alguna en las causas tasadas por los apartados 2 y 3 del art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

4.4 Examen de las reducciones específicas de la imposición sobre donaciones

4.4.1 Reducción por la adquisición de dinero destinado a la obtención de vivienda habitual

Aunque en el Impuesto sobre Sucesiones *mortis causa* existe una reducción referente a la adquisición de vivienda habitual, la divergencia con la establecida para el tributo que grava las adquisiciones lucrativas *inter vivos* es el objeto de la adquisición, que no es el inmueble en sí, sino liquidez para poder adquirir la vivienda habitual.

De esta manera, el art. 8.3 TRTCG establece que en las donaciones a hijos y descendientes de dinero destinado a la adquisición de su vivienda habitual se aplicará una reducción del 95% de la base imponible del impuesto siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1) El donatario debe ser menor de 35 años o mujer víctima de violencia de género, acreditándose su situación según lo dispuesto en la Ley 11/2007, de 27 de julio, gallega para la prevención y el tratamiento integral de la violencia de género[481]. En el primer caso debe

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

481 *DOG* núm. 152, de 7 de agosto de 2007. *BOE* núm. 226, de 20 de septiembre de 2007.

tratarse de la adquisición de su primera vivienda habitual. En el segundo, no debe ser titular de otra vivienda.

2) El importe de la donación no podrá sobrepasar los 60.000 euros, siendo este límite único y aplicándose tanto en el caso de una sola donación como si se trata de donaciones sucesivas otorgadas al mismo donatario, provengan de uno o de distintos ascendientes.

3) La suma de la base imponible total menos el mínimo personal y familiar a efectos de IRPF del donatario no podrá ser superior a 30.000 euros.

4) La donación ha de formalizarse en Escritura Pública en la que se exprese la voluntad de que el dinero donado se destine a la adquisición de la vivienda habitual del donatario. En caso de los menores de 35 años habrá de constar también que se trata de su primera vivienda. Con respecto a este requisito, la Consulta Vinculante dictada por la ATRIGA el 7 de noviembre de 2014 señala que la no expresión de alguno de los extremos indicados comportará la posibilidad de denegar el derecho a deducir y a abrir procedimientos de gestión tributaria al efecto para verificar la realidad del negocio y el destino del capital a la amortización de crédito a favor de adquisición de vivienda habitual, siendo la carga de la prueba de esta cuestión del sujeto pasivo que pretenda hacer valer el derecho a deducir.

5) El donatario deberá adquirir una vivienda ubicada en Galicia en los seis meses siguientes a la donación. En caso de haber varias donaciones el plazo se computa desde la fecha de la primera. La reducción no se aplica a donaciones de dinero posteriores a la compra de la vivienda salvo en los supuestos de adquisición con precio aplazado o financiación ajena siempre que se acredite que el importe se destina al pago del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito.

En esta reducción deben ser examinadas una serie de cuestiones específicas.

En primer lugar, los sujetos pasivos a que se destina el beneficio fiscal es a los donatarios que sean hijos y descendientes del donante, menores de 35 años o mujeres víctimas de violencia de género, sin resultar relevante la edad en este último caso. Tomando esta circunstancia en consideración resulta evidente que la finalidad del legislador autonómico es la de propiciar la emancipación por medio de la adquisición de vivienda de los jóvenes, *de iure* el precepto exige que

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

sea su primera vivienda, y de aquellas mujeres víctimas que no dispongan de medios efectivos para independizarse, puesto que la norma requiere que no pueda ser titular de otra vivienda[482].

Tanto en uno como en otro caso el precepto no establece un régimen diferenciado para acceder a la reducción basada en un criterio de nacionalidad del sujeto pasivo, al igual que tampoco lo hace por el lugar de residencia de los mismos, que pueden incluso proceder de otra región o Estado. Además, debe prestarse atención a que la mujer debe acreditar su condición de víctima de violencia de género con arreglo a la normativa gallega de prevención y tratamiento integral de la misma, antes citada, la cual no establece a nuestro juicio elementos que puedan suponer una discriminación indirecta.

De este modo, si se atiende a su art. 5, todos los medios existentes en la norma son accesibles en igualdad de condiciones tanto para víctimas nacionales como extranjeras, lo que excluye una posible discriminación procedimental. Resulta interesante tomar en este punto en consideración la situación de la víctima de violencia de género que viene del extranjero cuando los hechos tuvieron lugar en el otro Estado, puesto que no se determina que estén las órdenes de protección, Sentencia o resolución dictadas por la jurisdicción penal española. El art. 2 de esta ley señala, además, que las medidas serán de aplicación a todas las mujeres que vivan, residan o trabajen en Galicia y estén en situación de esa violencia de género, motivo por el cual también sería aceptable así a la luz del art. 18 del Tratado de Funcionamiento.

El siguiente punto que merece especial atención en el examen de esta reducción se encuentra en la determinación del plazo de seis meses desde la donación para adquirir la vivienda. Según ha expuesto la Administración Tributaria de Galicia, de manera reiterada en sus Consultas Vinculantes de 3 de marzo de 2008 y de 7 de mayo de 2014, el plazo de seis meses se computará desde la donación hasta la fecha de adquisición de la vivienda, que en el caso de la construcción, será la fecha de la Escritura de declaración de obra nueva terminada.

Esta situación puede suponer un obstáculo para los nacionales de otros Estados Miembros recientemente llegados a Galicia que quieren establecer en la Comunidad Autónoma su vivienda habitual, toda vez que, con carácter general pueden hallarse con mayores dificultades que los

482 La dicción empleada por la norma resulta criticable, toda vez que no está teniendo en cuenta la posibilidad de que la víctima y su maltratador sean cotitulares del inmueble en el que cohabitaban previamente, si todavía no ha podido ser enajenado, y sin perjuicio de las posibles medidas cautelares sobre uso de la vivienda familiar previstas con arreglo a la legislación civil y en el desarrollo del proceso criminal por la comisión del delito de violencia de género del que se trate.

sujetos pasivos previamente residentes en ella y que buscan la emancipación del hogar familiar. No obstante, entendemos que esta situación no conculca con una entidad suficiente el art. 18 TFUE puesto que el sujeto pasivo puede optar por otro tipo de soluciones en tráfico para adquirir la vivienda con mayor celeridad, suponiendo lo contrario un uso abusivo de la norma de Derecho Originario.

En otro orden de ideas, el precepto exige que la nueva vivienda habitual que se adquiere se halle en el territorio de la Comunidad Autónoma, no pudiendo obtener el derecho a practicar la reducción los sujetos pasivos que pretendan efectuar tal adquisición en otra región española o en otro Estado Miembro.

Esta situación supone una vulneración de la libre circulación de capitales, toda vez que hace menos atractiva la inversión en un bien inmueble por los residentes gallegos para poder establecerse en otro Estado Miembro, al someterla a condiciones tributarias más gravosas que las previstas para los adquirentes de la vivienda en el territorio autonómico (Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner;* y Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* anteriormente citadas). Si bien esta medida puede tener por objeto la verificación del requisito exigido por la norma relativo tanto a la adquisición del inmueble como a que se realiza en el período de seis meses indicado mediante medios tales como el cambio de titular registral y/o catastral u otros, lo cierto es que no debe hallar su amparo esta exigencia en el art. 65.1 a) TFUE por exceder el límite de lo necesario para lograr el fin, según la jurisprudencia anteriormente analizada, y suponer consecuentemente una restricción encubierta a la libre circulación de capitales.

Del mismo modo, esta restricción no halla su fundamento en un motivo competencial de la Comunidad Autónoma de Galicia, como sí acaecía en supuestos anteriores, dado que el punto de conexión establecido para ello en el art. 32.2, epígrafe c), en el caso del impuesto que grava las donaciones sobre los demás bienes y derechos que no sean inmuebles (no lo es, pues el objeto de gravamen es la donación de dinero metálico destinado al fin de adquirir una vivienda) es el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, sin resultar relevante una modificación de la misma posterior a dicho momento.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

4.4.2 Reducción por adquisición de explotaciones agrarias y otros elementos en los pactos sucesorios

El art. 8.6 TRTCG prevé una reducción específica en la imposición sobre las donaciones consistente en que en el caso de que tuviese lugar la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los que no se produjese el fallecimiento del transmitente, los requisitos para la aplicación de la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica, de participaciones en entidades y de explotaciones agrarias serán los establecidos para las adquisiciones *inter vivos*.

Sobre este punto debe hacerse notar de manera especial, puesto que las demás exigencias a que se remite el precepto ya han sido analizadas y merecen la misma consideración en esta reducción, que el precepto no alude en esta ocasión a la sucesión contractual prevista en el art. 210 y siguientes de la Ley de Derecho Civil de Galicia.

Así, el art. 8.6 TRTCG alude a *hechos imponibles contemplados en el apartado a) del art. 3.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los que no se produjese el fallecimiento del transmitente.* Si bien es cierto que el precepto parece pretender aludir a la sucesión contractual establecida en nuestra legislación foral, lo cierto es que su dicción diverge de la empleada en la regulación de otros beneficios fiscales, lo cual consideramos que supone un punto de acierto por el que, si se realiza una interpretación extensiva, se pueden corregir defectos ya detectados con respecto a otras sucesiones contractuales reguladas en las leyes personales de los nacionales de otros Estados Miembros y permitir así el correcto ejercicio de la libre circulación de capitales a la que hemos aludido.

4.5 El tratamiento fiscal de las uniones estables de pareja

Abandonando ya el examen de las diferentes reducciones a la base imponible del ISD procede analizar una disposición común en la aplicación de las normas sobre estas figuras impositivas que se halla prevista en el art. 12 del Decreto Legislativo 1/2011.

USC DE COMPOSTELA

Así, de conformidad con el precepto, a efectos de la aplicación de la norma en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se equiparan al matrimonio las uniones de dos personas mayores de edad, capaces, que convivan con la intención o vocación de permanencia en una relación de afectividad análoga a la conyugal y que la inscriban en el Registro de Parejas de Hecho de Galicia, expresando su voluntad de equiparar sus efectos a los del matrimonio.

Esta situación se encuentra en línea con la institución prevista en la Disposición Adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, por lo que parece que la intención del legislador es canalizar la situación de estas parejas de hecho en el ámbito fiscal en coherencia con la regulación de las operaciones civiles efectuadas por la Comunidad Autónoma.

La problemática, sin embargo, de todo ello, estriba en que sólo van a reconocerse esos derechos a las parejas de hecho inscritas en el Registro gallego[483], no permitiéndose el reconocimiento de otros supuestos de convivencia *more uxorio* que se encuentren reconocidos en otros Estados Miembros de la Unión Europea, aún a pesar de ser situaciones significativamente similares, lo que supondrá una discriminación fiscal por no poder acceder a los beneficios estudiados que se apliquen entre cónyuges.

Así, si se atiende al art. 5 del Decreto 248/2007, de 20 de diciembre, por el que se crea y regula el Registro de Parejas de Hecho de Galicia[484], para que se produzca la inscripción es requisito indispensable que uno de los miembros tenga la vecindad civil gallega, para lo cual es necesario ser nacional, como ya hemos visto, lo que generará que dos residentes fiscales en nuestra Comunidad Autónoma que tengan que tributar por una sucesión o donación por los puntos de conexión estudiados no tengan estos derechos.

Para subsanar esta situación entendemos que debería ampliarse el reconocimiento a otros supuestos de pareja de hecho con efectos equiparados al matrimonio, puesto que no resulta admisible que para acogerse al derecho a deducir los contribuyentes tengan que verse obligados a contraer matrimonio o a perder el derecho a los beneficios fiscales, extremo este último que resultaría más probable ante la dicotomía planteada.

483 De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (*vid.,* entre otras, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 3 de marzo de 2020, identificador ECLI:ES:TSJGAL:2020:49)., la existencia de inscripción en el referido Registro es preceptiva para el reconocimiento de la situación por tener carácter constitutivo, por lo que el incumplimiento de esta exigencia deriva consecuentemente en que no se pueda obtener el beneficio fiscal establecido por el legislador autonómico.

484 *DOG* núm. 5, de 8 de enero de 2008.

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO V

Impuesto sobre el Patrimonio

El último tributo cedido a la Comunidad Autónoma de Galicia que tiene naturaleza directa es el Impuesto sobre el Patrimonio, la cual supone la figura impositiva de este carácter más reciente en el ordenamiento fiscal español y, consecuentemente, también en el gallego.

Para efectuar el estudio de este gravamen se procederá en primer lugar, como viene siendo habitual, con el análisis de una serie de aspectos preliminares relativos a su evolución histórica, configuración jurídica actual, competencias normativas cedidas y volumen de recaudación, indagando después respecto a algunos aspectos críticos sobre su continuidad temporal o necesidad de supresión.

Examinados estos extremos, se llevará a cabo el análisis de los elementos normativos configuradores del tributo desarrollados por la potestad autonómica gallega, prestándose una especial atención a la regulación de las deducciones a cuota del impuesto, en donde se podrán advertir una serie de situaciones que generan diferentes contravenciones del ordenamiento comunitario de una manera similar a cómo lo hacían las ya estudiadas deducciones en el seno del IRPF gallego.

No obstante, la diferente configuración de algunas de sus exigencias en el TRTCG merece que se realice un examen separado de esta figura, sin perjuicio de que se puedan observar algunas interrelaciones, las cuales serán anotadas oportunamente.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

5.1 Introducción

Como se ha señalado anteriormente, el Impuesto sobre el Patrimonio constituye la figura impositiva de naturaleza directa más reciente del sistema fiscal español, lo que genera que sea también la más joven en lo que respecta al régimen de tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Galicia.

Así, la figura se crea en virtud de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal[485], teniendo con arreglo al art. 1 de este instrumento normativo un carácter excepcional y transitorio, en donde no existía participación alguna de las Comunidades Autónomas, de manera evidente, puesto que se trata de una norma preconstitucional, motivo por el cual aquellas todavía no se habían constituido.

La nota de excepcionalidad con la que nace el gravamen desaparece con la nueva regulación estatal desarrollada por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio[486], en donde se le da la configuración definitiva.

Señala el legislador en la Exposición de Motivos de este nuevo instrumento jurídico que la finalidad de la existencia del tributo en el sistema fiscal es el de cumplir el objetivo primordial de equidad, gravando la capacidad de pago adicional que la posesión del patrimonio supone, así como la utilización más productiva de los recursos, de una mejor distribución de la renta y de la riqueza[487], y de actuación complementaria del IRPF e ISD, así como la consecución de una mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y la obtención de una mayor justicia redistributiva complementaria de la que aporta el IRPF.

La aprobación de esta nueva ley se produce en época de vigencia constitucional, hallándose ya constituidas todas las Comunidades y Ciudades Autónomas, extremo que no resulta ajeno a la

485 *BOE* núm. 274, de 16 de noviembre de 1977.
486 *BOE* núm. 136, de 7 de junio de 1991.
487 Recuérdese, en este sentido, que el art. 40.1 de la Ley Fundamental proclama, como principio rector de la política social y económica a llevar a cabo por los poderes públicos, que estos deberán promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica.

voluntad del legislador de permitir la participación de estos entes regionales en la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, en un primer momento las Comunidades Autónomas gozan de facultades de gestión del tributo por medio de sus Administraciones tributarias, y será a partir de la reforma operada por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias[488], cuando comenzarán a gozar también de facultades de carácter normativo[489].

En los momentos actuales, debemos recordar que el Impuesto sobre el Patrimonio se halla cedido en lo que respecta a su recaudación de manera total a la Comunidad Autónoma de Galicia en virtud de lo establecido en la Disposición Adicional Primera de su Estatuto de Autonomía y a la Ley 17/2010, de 16 de julio, y demás preceptos concordantes. Si bien es cierto que existe una cesión absoluta del rendimiento producido en el territorio autonómico, en verdad no resulta esta figura impositiva la que permita la obtención de la mayor fuente de ingresos por imposición directa, dada cuenta el reducido número de sujetos pasivos que en sus activos superan la elevada cifra de mínimo exento determinada por el legislador. Así, se muestran a continuación los datos de ingreso de Galicia correspondientes a los últimos ejercicios:

Ejercicio	Recaudación (en miles de euros)	Porcentaje que ha representado el tributo en la recaudación de Galicia mediante impuestos directos
2019	85.513,66	3,44%
2020	111.261,55	4,00%
2021	70.020,68	2,57%
2022	87.330,94	3,04%

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Instituto Gallego de Estadística.

(Última actualización realizada el 28 de abril de 2023).

USC

488 *BOE* núm. 315, de 31 de diciembre de 1996.

489 Ello sin perjuicio de que, *ab initio,* el art. 2 LIP reconociese que las disposiciones de la ley se entendían sin perjuicio de las competencias tributarias de los Territorios Forales del País Vasco y Navarra.

Por lo que respecta a las competencias normativas cedidas a Galicia se debe recordar que son la determinación del mínimo exento, la determinación de la cuota íntegra, y la regulación de bonificaciones y deducciones a practicar sobre la misma.

Al efecto, debemos detenernos en este punto en una cuestión de relevancia, relativa a la sujeción al tributo y a su relación con los puntos de conexión que fundamentan la competencia de la Comunidad Autónoma de Galicia en cuanto a su regulación.

Si se atiende a lo dispuesto en el art. 5.1 LIP, son sujetos pasivos del tributo por obligación personal las personas físicas con residencia habitual en territorio español, al igual que lo son por obligación real cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el territorio español, exigiéndose en este caso el impuesto exclusivamente por esos bienes o derechos[490].

La problemática de esta cuestión estriba, en relación con la obligación real, en que la Ley de cesión de tributos no establece ningún punto de conexión para estos supuestos, lo cual supone una laguna a la que la doctrina ha propuesto diferentes soluciones. Así, LINARES y DE ROSALES consideraron que el rendimiento debía ser atribuido atendiendo al lugar en donde radicase el mayor volumen patrimonial del sujeto pasivo[491]. Por su parte, ESCRIBANO LÓPEZ aseveró que debía aplicarse la estricta aplicación del criterio territorial y atribuir el rendimiento a la Comunidad Autónoma en donde radique cada uno de los bienes[492].

En todo caso, debemos tomar en consideración que al no establecer la ley de cesión ningún criterio que fundamente la competencia de las Comunidades Autónomas en caso de tributación por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio, debemos seguir considerando como punto de conexión único que fundamenta su competencia la residencia del sujeto pasivo en la tributación por obligación personal.

490 En este caso la LIP concede al sujeto pasivo la posibilidad de que, aunque no sea residente fiscal en España, tribute por el régimen de obligación personal. Esta opción la debe ejercitar mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio nacional.

491 *Cfr*. LINARES, J., y DE ROSALES, M., "Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas", en *Hacienda Pública Española,* núm. 65, Madrid, 1980, p. 69.

492 *Cfr*. ESCRIBANO LÓPEZ, F., "El concepto de tributo cedido, con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio", en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas),* vol. 2, Madrid, 1984, pp. 961-963.

Si se sigue la doctrina dada por la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante de 1 de julio de 2016, la aplicación de la normativa autonómica a los no residentes que residan en un Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo constituye, además, un derecho y no una obligación y, como tal, supone una opción para el sujeto pasivo. Cuando se opte por la aplicación de la normativa autonómica resulta aplicable toda la normativa aprobada por la misma, de forma que no es posible aplicar de dicha normativa los preceptos más favorables y no aplicar los desfavorables.

Atendiendo ya a los aspectos concretos regulados por Galicia en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio se debe indicar que, en un primer momento, por el Decreto Legislativo 1/2011 las potestades autonómicas sólo regularon sobre este tributo la determinación del mínimo exento[493], aún cuando el art. 39 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía[494] (norma a la que se remitía el art. 2 de la derogada Ley 18/2002, de 1 julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión[495]) le otorgaba facultades para regular también el tipo de gravamen y el régimen de deducciones y bonificaciones a cuota.

Sería, pues, en una reforma posterior operada sobre el TRTCG en virtud de la Ley 2/2013, de 27 de febrero, de Presupuestos generales para la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013, cuando se regule la determinación de la cuota íntegra añadiéndose al Capítulo III del Título II del instrumento jurídico un art. 13 *bis*. Según la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos, la regulación en ese momento respondía al fin de atender mejor a la prestación de gastos de carácter social y a las políticas de empleo gestionadas por las Administraciones de la Comunidad Autónoma.

Por su parte, el establecimiento de las primeras deducciones a cuota tendría lugar unos meses más tarde, en virtud de la reforma operada por la Disposición Final 1.5 de la Ley 9/2013, de 19 de diciembre, del emprendimiento y de la competitividad económica de Galicia, las cuales desde ese

493 Así, el art. 13 TRTCG estableció el mínimo de los contribuyentes con residencia fiscal en el territorio autonómico en 108.200 euros, ampliándose en los casos en que el sujeto pasivo fuese una persona con discapacidad igual o superior al 65% hasta la cuantía de 216.400 euros. Ambas cuantías serían modificadas por el art. 2 de la Ley 12/2011, de 26 de diciembre para establecer la cuantía actual de 700.000 euros, sin diferenciación ninguna.

494 *BOE* núm. 313, de 31 de diciembre de 2001.

495 *BOE* núm. 157, de 2 de julio de 2002.

momento han experimentado diversas reformas, integrándose en el art. 13 *ter* del Decreto Legislativo 1/2011. La actividad reformadora del gravamen cedido no ha cesado puesto que la Ley 18/2021, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[496], ha insertado una bonificación adicional a cuota íntegra en el art. 13 *quater* del texto, con la que se permitía reducir el 25% del importe de la cuota obtenida tras la práctica de las deducciones establecidas en el precepto anterior. La cuantía de esta bonificación se ha incrementado al 50% de su importe en virtud de la reforma operada por el art. 6 de la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

Esta situación genera que en la actualidad la Comunidad Autónoma de Galicia sea la región que ha desarrollado una mayor actividad legislativa en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio de todo el territorio del Estado. Así, mientas algunas regiones no regulan ningún aspecto (*verbi gratia,* Castilla-La Mancha), otras sólo establecen normas en relación con aspectos concretos[497].

En otro orden de ideas, una vez realizadas estas consideraciones preliminares, conviene destacar de manera sucinta que se ha venido desarrollando desde hace algún tiempo un debate, tanto en la esfera política como doctrinal, relativo a la necesidad de continuidad o posible prescindibilidad de esta figura impositiva en nuestro sistema fiscal.

Así, GARCÍA NOVOA señala que el Impuesto sobre el Patrimonio no cuenta con parangón en la mayoría de ordenamientos tributarios de los Estados pertenecientes a la OCDE y a la Unión Europea, al igual que cuenta con numerosas fricciones desde el punto de vista de la justicia tributaria como es la capacidad económica (pone el ejemplo de la renta ahorrada), aunque se

496 *BOE* núm. 54, de 4 de marzo de 2022.

497 La Comunidad de Madrid sólo establece el mínimo exento y una bonificación general del 100% de la cuota en este impuesto, lo que implica en la *praxis* su supresión. Por su parte, Castilla y León sólo regula una exención en el cómputo patrimonial respecto de los bienes y derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio protegido. El Principado de Asturias regula la escala y un beneficio fiscal por aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a patrimonios protegidos. La Región de Murcia sólo regula una deducción por inversión en proyectos de interés público regional. Otros territorios, por su parte, sólo regulan el mínimo exento o la tarifa, como es el caso de la Comunidad Valenciana, Andalucía o Extremadura, sin reconocer ninguna bonificación.

justifique con una capacidad contributiva adicional[498]. Asimismo, pone en tela de juicio su licitud toda vez que no es un impuesto respetuoso con las exigencias de la seguridad jurídica y porque desincentiva el ahorro[499]. Por su parte, otros autores como CALVO ORTEGA también fundamentan en estos factores la posibilidad de una supresión de la figura impositiva, a la vez que ofrecen alternativas a la misma mediante el establecimiento de elementos correctores en aras a preservar la justicia tributaria con la que pueden existir fricciones o a modificaciones en otras figuras de imposición directa para conseguir estos fines[500].

Por su parte, no faltan autores que defienden la necesidad de existencia del tributo mediante la necesidad de repartición justa y equitativa de la riqueza mediante la contribución adicional de las más altas fortunas que tienen su residencia fiscal en España[501].

Sea cual fuere el argumento del lector, lo que resulta certero en los momentos actuales es que el Impuesto sobre el Patrimonio constituye una realidad en el ordenamiento impositivo español y gallego, motivo por el cual procede a continuación llevar a cabo el examen de las diferentes deducciones a cuota íntegra establecidas por el legislador autonómico gallego reguladas en el art. 13 *ter* TRTCG, toda vez que ni en la determinación del mínimo exento ni en la regulación de la tarifa

498 En este sentido, señala GONZÁLEZ ORTIZ que contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en proporción al valor del patrimonio neto no equivale a contribuir según la capacidad económica que real y efectivamente posee su titular y, por tanto, si se interpreta el principio de capacidad económica como un deber de contribuir en función de la capacidad real del individuo para pagar tributos (no según la que hipotéticamente, y dada su situación patrimonial, podría o debería tener) no resulta correcto justificar un impuesto sobre el patrimonio neto en aplicación del artículo 31.1 de la Constitución. Para llegar a esta conclusión se ha defendido, en primer lugar, que no existe una relación directa entre el valor del patrimonio y la rentabilidad del mismo, por lo que la base imponible del impuesto sobre el patrimonio neto no expresa la medida de la capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que proporciona la obtención de rendimientos del capital. Además, esa acomodación del gravamen a la medida de la capacidad económica expresada por los rendimientos del capital generados no puede conseguirse a través del establecimiento de una tarifa moderada. En segundo lugar, aún siendo cierto que el patrimonio proporciona a su titular poder, influencia social o bienestar, en la medida en que tales factores no pueden ser medidos económicamente, y siendo los tributos obligaciones pecuniarias, resultan irrelevantes a efectos de cuantificar la capacidad económica para pagar tributos. Finalmente, se ha defendido que, aún cuando el patrimonio sea la única fuente impositiva, solamente la titularidad de dinero y de otros activos líquidos expresa capacidad económica real para pagar tributos, y que, por tanto, no puede concluirse que la base imponible de un impuesto sobre el patrimonio neto, resultante de la suma del valor de diferentes clases de bienes, sin diferenciar en función de la liquidez de tales bienes, exprese verdaderamente la medida de la capacidad contributiva del titular del patrimonio. *Cfr.* GONZÁLEZ ORTIZ, D., "Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto", en *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 160, Madrid, 2013, pp. 92-94.

499 *Cfr.* GARCÍA NOVOA, C., "El impuesto sobre el patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?", en *Bolsa: revista mensual de bolsas y mercados españoles,* núm. 170, Bolsa de Madrid, Madrid, 2007, pp. 54-57.

500 *Cfr.* CALVO ORTEGA, R., "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones", en *Nueva fiscalidad,* núm. 5, Dykinson, Madrid, 2008, pp. 9 y siguientes.

501 Sobre los diferentes argumentos resulta interesante consultar la obra de CAYÓN GALLARDO, A., "La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio", en *Revista Técnica Tributaria,* núm. 95, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2011, pp. 11 y siguientes.

se ha apreciado causa alguna que pueda generar una mínima sospecha de contradicción del ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

5.2 Deducción por creación de nuevas empresas o ampliación de actividades de empresas de reciente creación

El primer apartado del art. 13 *ter* del Decreto Legislativo 1/2011 se destina a regular la deducción por creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación.

En este sentido, el precepto establece que si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figura alguno al que se le aplicaron las deducciones en la cuota íntegra autonómica del IRPF relativas a la creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación o inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de ellas[502], el contribuyente podrá aplicar una deducción del 75% con un límite de 4.000 euros en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos. El incumplimiento de los requisitos previstos en la deducción del IRPF determina la pérdida de derecho a deducir en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta deducción resulta incompatible con las establecidas para empresas agrarias y con la prevista por la participación en los fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos.

Por lo que respecta al examen de este beneficio fiscal debemos observar *prima facie* que el precepto realiza una remisión, en lo que respecta a los requisitos exigidos para obtener el derecho a deducir, a lo dispuesto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De esta manera, para poder obtener la deducción prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio, la participación del sujeto pasivo debe reunir las siguientes exigencias, las cuales se proceden a

502 Recuérdese el art. 5.9 TRTCG, ya analizado en el Capítulo III.

analizar desde la perspectiva del Impuesto sobre el Patrimonio en comparación con el examen efectuado en el Capítulo correspondiente al IRPF:

1) La participación, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, no puede ser superior al 40% ni inferior al 1% del capital social o derechos de voto de la sociedad en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. El límite máximo de participación en el capital social no se aplicará en el caso de sociedades laborales o cooperativas compuestas únicamente por dos personas socias, mientras se mantenga esta circunstancia.

   De nuevo, supone una discriminación en el ejercicio de la libertad de circulación de capitales el hecho de que se establezca por el legislador un porcentaje mínimo y uno máximo de inversión con respecto al capital social de la entidad para poder acogerse al derecho a deducir, de tal suerte que un sujeto pasivo que sea un pequeño inversor en una entidad con un elevado capital social no va a poder beneficiarse del incentivo fiscal aún a pesar de llevar a cabo la misma operación que otro inversor que, o bien ostenta un mayor poder adquisitivo de las acciones o participaciones, o bien invierte en entidades con una menor cifra de capital social[503]. No obstante, el problema vuelve a hallarse en que la discriminación en el ejercicio de la libertad de circulación no afecta particularmente a un grupo de nacionales o a extranjeros residentes en el territorio autonómico, con lo que se hace más dificultoso apreciar la fricción en su vertiente de prohibición de toda forma de discriminación en su ejercicio.

2) La entidad debe tener su domicilio social y fiscal en Galicia y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. De nuevo, que la potestad autonómica gallega haya reiterado esta exigencia sin ser el punto de conexión en el que se basa su competencia normativa (recuérdese que el art. 31.2 de la Ley 22/2009 determina como tal para el Impuesto sobre el Patrimonio la residencia del sujeto pasivo y no la de la entidad en

503 Desde la perspectiva del Impuesto sobre el Patrimonio podría ponerse como ejemplo un contribuyente A que posee el 30% del capital social de una entidad dotada con 100.000 euros, por lo que el desembolso de su participación ascendería a 30.000 euros, mientras que un contribuyente B podría estar en posesión del 0,5% del capital de una entidad cuyo capital social asciende a seis millones de euros, por lo que el desembolso de su participación ascendería igualmente a 30.000 euros, pero por motivos de capital social determinado en la Escritura de constitución o modificación estatutaria el segundo no tendría derecho a deducir al suponer un porcentaje menor aunque en cifras absolutas para su patrimonio el desembolso sea de similar cuantía.

la que el obligado tributario invierte) sólo puede implicar que se pretende el favorecimiento de la inversión, por los contribuyentes, en entidades gallegas, haciendo menos atractiva la inversión exterior, que no otorga el derecho a deducir, hecho este que supone una discriminación en el ejercicio de la libre circulación de capitales, prohibida por el Tratado al no hallarse amparada por motivos objetivos de interés general (*vid.* STJUE de 30 de abril de 2020, *Société Générale,* asunto C-565/18[504]; la Sentencia de 16 de diciembre de 2021, *UBS Real Estate,* asunto C-478/19[505]; o la Sentencia de 27 de abril de 2023, *L Fund,* asunto C-537/20[506]).

Si bien es cierto que el legislador gallego podría intentar esgrimir como argumento que el requisito de mantenimiento temporal redunda en la efectividad de la inversión que se incentiva mediante el establecimiento del beneficio fiscal debemos recordar, de nuevo, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado que los objetivos de carácter económico no constituyen una razón imperiosa de interés general, entre los cuales se encontrarían el desarrollo de la economía regional o la reducción de ingresos fiscales (Sentencia de 22 de noviembre de 2018, *Sofina,* asunto C-575/17[507]; y Sentencia de 16 de diciembre de 2021, *Prefettura di Massa Carrara,* asunto C-274/20[508]).

Por su parte, la exigencia de que la entidad mantenga su domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma supone, de nuevo, un atentado contra la libertad de establecimiento de la persona jurídica en que se invierte al comportarse para los inversores como una restricción de salida en donde si deciden adoptar la decisión empresarial de cambiar la ubicación de domicilio social de la mercantil aquellos perderían su derecho a deducir debiendo reintegrar los importes correspondientes por no haber derecho al beneficio fiscal, no debiendo considerarse justificada por los mismos motivos que los argumentados en el examen de la regulación de la deducción en el IRPF.

3) La entidad debe desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. A tal efecto no puede tener por actividad principal la gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario de acuerdo con lo establecido por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Este punto, ya examinado, merece el mismo juicio que el aportado en la deducción ya estudiada, a cuyos fundamentos nos remitimos.

504 Identificador ECLI:EU:C:2020:318.
505 Identificador ECLI:EU:C:2021:1015.
506 Identificador ECLI:EU:C:2023:339.
507 Identificador ECLI:EU:C:2018:943.
508 Identificador ECLI:EU:C:2021:1022.

4) Asimismo, la entidad debe contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. En el caso de que la inversión se hiciese como consecuencia de una ampliación de capital, la sociedad mercantil debió ser constituida en los tres años anteriores a la fecha de ampliación siempre que, además, en los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en que se hubiera realizado la ampliación su plantilla media con residencia habitual en Galicia se hubiera incrementado al menos en una persona con respecto a la plantilla media con residencia habitual en Galicia en los doce meses anteriores y que dicho incremento se mantuviera durante un período adicional de otros 24 meses.

   En este punto apreciamos que la fundamentación expresada en la deducción análoga en el IRPF resulta de aplicación al Impuesto sobre el Patrimonio al no existir ninguna diferencia sustancial de aplicación.

5) Las operaciones en que sea de aplicación el derecho a deducir se han de formalizar en Escritura Pública, en la cual ha de especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva. En este aspecto nos remitiremos de nuevo a lo ya expresado en las deducciones examinadas con este requisito tanto en sede de IRPF como de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

6) Finalmente, las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación de capital. Al igual que ocurría en las deducciones anteriormente analizadas que exigían esta permanencia, en la regulación del beneficio fiscal en la cuota del IP se está produciendo una nueva vulneración del reconocimiento de la libre circulación de capitales en el seno del mercado interior del art. 63 TFUE al determinar un período mínimo de mantenimiento de la participación social por un período de tres años, toda vez que el establecimiento normativo de un obstáculo para impedir la inversión y transferencia de capitales entre Estados Miembros so pena de perder el derecho a deducir supone conculcar el libre ejercicio de esta libertad (*cfr*: STJUE de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* ya citada; y Sentencia de 20 de septiembre de 2018, *EV/Finanzamt Lippstadt,* asunto C-685/16[509]; entre otras) no amparado por un motivo de imperioso interés general en aras a

509 Identificador ECLI:EU:C:2018:743.

tutelar el cumplimiento de la obligación tributaria y prevenir la elusión fiscal por exacerbada, al igual que acaecía en la deducción análoga prevista en el IRPF (recuérdense, a título ejemplificativo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania,* asunto C-211/13; y la Sentencia de 18 de marzo de 2021, *MK/Autoridade Tributária e Aduaneira*).

5.3 Deducción por inversiones en empresas agrarias, entidades de fomento forestal y explotación comunitaria de la tierra

La Disposición Final primera de la Ley 11/2021, de 14 de mayo, supuso una importante modificación normativa en el régimen de deducciones a cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, en donde se ha consolidado y actualizado la deducción objeto de estudio, al comprender otras abarcadas en deducciones ya derogadas en la regulación autonómica de esta figura impositiva[510].

En este sentido, con la nueva dicción se establece en el apartado dos del art. 13 *ter* TRTCG el derecho de los contribuyentes del IP a deducir el 100% de la parte de la cuota del impuesto que proporcionalmente corresponda al valor de los siguientes bienes o derechos:

1) Participaciones sociales de sociedades de fomento forestal reguladas en la Ley de Montes de Galicia, entidades agrarias, cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra que tengan por objeto exclusivo actividades agrarias, entidades que tengan por objeto la movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia al amparo de la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia.

510 La labor normativa ha presentado un fuerte carácter protector del entorno rural autonómico mediante el establecimiento de las normas sobre recuperación de la tierra agraria de Galicia y sus correspondientes beneficios fiscales, de los cuales ya hemos tenido ocasión de realizar diversos comentarios en los anteriores Capítulos. En este sentido, se está pudiendo apreciar cómo el legislador gallego cumple con las recomendaciones dadas por la Comisión Europea en su Comunicación COM (2021) 345 final, de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones titulada "Una visión a largo plazo para las zonas rurales de la UE: hacia unas zonas rurales más fuertes, conectadas, resilientes y prósperas antes de 2040". Mediante ella la Institución comunitaria incentiva el establecimiento de medidas que hagan el entorno rural más atractivo para las empresas mediante el reconocimiento de medidas de reducción de costes de establecimiento y producción como los derivados de la fiscalidad, en aras a de luchar por la prosperidad de estos entornos, produciendo efectos positivos sobre el empleo y generando una estrategia económica sostenible. No obstante, también resulta evidente que estas encomiables medidas deben respetar en todo caso las disposiciones del ordenamiento jurídico europeo.

2) Participaciones de los socios capitalistas en cuentas de participación constituidas para el desarrollo de actividades agrarias en las que el partícipe gestor sea alguna de las entidades referidas. En estos casos, la deducción sólo se aplicará al valor de estas participaciones determinado según las reglas del IP en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad agraria, minorando el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

3) Préstamos realizados a favor de las mismas entidades, así como garantías personales en su favor. En estos casos la deducción sólo se aplicará al importe que financie la actividad agraria de la entidad.

Al igual que se ha apreciado en el examen de la deducción homóloga regulada en sede de IRPF, debe notarse que el Decreto 45/2011, de 10 de marzo, anteriormente citado, exige que el domicilio fiscal y social de la sociedad de fomento forestal constituida con arreglo a la Ley de Montes de Galicia esté en el territorio de la Comunidad Autónoma, por lo que no se otorgaría el derecho a deducir tampoco en el Impuesto sobre el Patrimonio si la inversión se efectúa en otra entidad cuyo ámbito territorial de protección sea diferente del de la región gallega, lo cual denota de nuevo una discriminación en el ejercicio de la libre circulación de capitales tutelada en el art. 63 TFUE con respecto a quien participe en una entidad análoga que actúe en otro Estado Miembro, que no podrá verse beneficiado, en una situación objetivamente comparable, por el incentivo establecido, lo cual le coloca en una situación desfavorable respecto a aquellos residentes inversores en esas entidades concretas (*vid.* STJUE de 8 de septiembre de 2005, *Blanckaert,* asunto C-512/03[511]; y Sentencia de 18 de enero de 2018, *Jahin,* asunto C-45/17[512]).

Ahora bien, se debe recordar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea también ha determinado que una normativa nacional que restrinja el ejercicio de la libre circulación de capitales en aras a la consecución de objetivos como preservar la gestión de terrenos agrícolas, el mantenimiento de la población permanente en el medio natural combatiendo la presión inmobiliaria y, especialmente, que permitan el desarrollo de explotaciones viables y el cuidado armónico del espacio y los paisajes es compatible con el ordenamiento jurídico europeo (STJUE de 5 de marzo de 2018, *SEGRO y Horváth,* ya citada, entre otras). No obstante, tal y como reconoce la misma

511 Identificador ECLI:EU:C:2005:516.
512 Identificador ECLI:EU:C:2018:18.

resolución jurisdiccional, el establecimiento de estas normas no puede suponer una restricción encubierta encaminada a otros fines, al tener que perseguir efectivamente los objetivos legítimos de interés general y ser adecuada para alcanzarlos, no yendo más allá de lo necesario para conseguirlos.

En el caso que nos ocupa, entendemos que la limitación establecida por el legislador gallego supone una restricción encubierta a la libertad de circulación, toda vez que sólo favorece a aquellos inversores que depositen su capital en operaciones de financiación en entidades domiciliadas en Galicia para la tutela de la actividad agrícola de la Comunidad Autónoma, aún cuando ello no supone el punto de conexión que fundamenta su competencia normativa, excluyendo la posibilidad de obtener el derecho a deducir cuando estas referidas inversiones se materialicen en otras entidades que realicen análogas funciones, objetivamente comparables, en otras partes del territorio nacional o en otros Estados Miembros o aún cuando se hallen domiciliadas en otras ubicaciones y puedan desempeñar sus funciones en el territorio gallego.

Para poder obtener el derecho a deducir, deben cumplirse, además, dos exigencias ya vistas en anteriores deducciones.

En primer lugar, se repite en el precepto la necesidad de que las inversiones se documenten en Escritura Pública en la que se especifique la identidad de los contribuyentes y el importe de la operación, extremo que, al igual que en deducciones anteriores, no merece ningún juicio negativo con arreglo al Derecho de la Unión Europea siempre que se permita el documento público extranjero, en los términos ya analizados.

En segundo lugar, las inversiones efectuadas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años computado a partir del día siguiente a la fecha en que se realice la operación en Escritura Pública. En el caso de operaciones de financiación el plazo de vencimiento deberá ser igual o superior a cinco años sin que se pueda amortizar una cantidad superior al 20% del importe del principal. Durante ese mismo plazo de cinco años deben mantenerse las garantías constituidas.

USC DE COMPOSTELA

De nuevo, al igual que tenía lugar en anteriores deducciones establecidas tanto en la estructura del IRPF como del gravamen sobre sucesiones y donaciones, el contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio se ve obligado a mantener durante cinco años la inversión u operación de financiación

realizada en las entidades anteriormente descritas, lo cual supone conculcar de nuevo la libre circulación de capitales garantizada por el art. 63 TFUE.

En este sentido, si se recuerda la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* anteriormente citada, el reconocimiento de la libertad de circulación de capitales se dirige a la práctica de las inversiones y transferencias de capitales entre territorios, por lo que el establecimiento por la norma de que los instrumentos de inversión se mantengan en el patrimonio sin ninguna posibilidad de enajenación, so pena de perder el derecho a deducir y generándose por tanto la obligación de devolver la cantidad correspondiente, supone una norma que pretende la restricción a esa libre circulación de capitales de los inversores.

De igual manera, no se puede obviar que el propio Tratado permite, como ya hemos apuntado reiteradamente, la aplicación de disposiciones fiscales que establezcan un trato diferenciado por su residencia o con respecto al lugar en donde se halla invertido su capital, mas esas medidas no pueden implicar una restricción indirecta de la libertad de circulación (adviértase, *verbi gratia,* la Sentencia del juzgador europeo de 26 de mayo de 2016, *Comisión/Grecia,* asunto C-244/15[513]).

Por supuesto no podemos tampoco olvidar que el art. 65 TFUE permite la aplicación de disposiciones tributarias que discriminen entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto al lugar de residencia o con respecto a los lugares donde está invertido su capital, pero tampoco puede suponer ello una restricción encubierta de la libertad de circulación (apréciese, *verbi gratia,* la STJUE de 30 de junio de 2016, *Feilen,* asunto C-123/15[514]), tal y como está ocurriendo en el presente caso al resultar una medida desproporcionada dados los mecanismos de coordinación e investigación tributaria existentes en el ordenamiento jurídico europeo y por la determinación del plazo de mantenimiento de cinco años y cantidades máximas de amortización en supuestos de financiación, sin estar ello amparado por un objetivo legítimo que permita esta transgresión.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

513 Identificador ECLI:EU:C:2016:359.
514 Identificador ECLI:EU:C:2016:496.

5.4 Deducción por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico

El art. 13 *ter* TRTCG establece en su apartado tercero otra deducción a favor del desarrollo económico del rural gallego[515] a practicar sobre la cuota íntegra del IP consistente en que si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen terrenos rústicos[516] afectos a una explotación agraria el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que estén afectos a la explotación agraria por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo. La explotación agraria en cuestión deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

Asimismo, tendrán derecho a practicar esta deducción los contribuyentes que cedan en arrendamiento los terrenos rústicos por igual período temporal de acuerdo con las condiciones establecidas en la Ley de Arrendamientos Rústicos.

El examen jurídico del precepto merece en primer lugar tomar en consideración que la explotación agrícola a la que se halle afecto el terreno incluido para el cómputo de la base imponible del IP tiene que estar inscrito en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia (en adelante, REAGA).

De acuerdo con el art. 2 del Decreto 200/2012, de 4 de octubre[517], norma reglamentaria que regula este Registro administrativo, su ámbito de aplicación territorial se limita a las explotaciones agrícolas ubicadas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma gallega. Asimismo, el precepto establece que en los supuestos en que la explotación se halle integrada parcialmente por

515 Con respecto a la existencia de medidas fiscales que incidan en las actividades económicas y bienes de esas zonas, especialmente las incentivadoras a la inversión por las más altas fortunas, la doctrina ha manifestado que suponen una fuerte ayuda para la protección de esas áreas rurales y naturales, manifestando en este punto ORÓN MORATAL, en relación con los problemas del campo español, que es de justicia que los desiguales sean tratados desigualmente, y eso y no otra cosa se puede conseguir mediante el establecimiento de estos incentivos fiscales. *Cfr.* ORÓN MORATAL, G., "La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales", en *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros (BInUEFF),* núm. 5, 2006, p. 11.

516 Se debe recordar, tanto para estos inmuebles como para todos aquellos gravados por el IP, que según la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 2 de febrero de 2018 la valoración ha de realizarse sobre la totalidad del mismo por el mayor de los tres siguientes a los que alude la ley: el declarado, el catastral o el comprobado, no siendo admisible realizar valoraciones parciales atendiendo a los diferentes criterios.

517 *DOG* núm. 196, de 15 de octubre de 2012.

elementos territoriales situados en otra Comunidad Autónoma[518], se considerará dentro del ámbito de actuación del REAGA cuando la mayor parte de su base territorial se encuentre situada en la Comunidad Autónoma de Galicia.

El hecho de que el legislador gallego haya establecido el derecho a deducir de manera específica para los contribuyentes en cuya propiedad se integren fincas rústicas destinadas a estas explotaciones implica que esos bienes raíces han de hallarse necesariamente en el territorio de la Comunidad Autónoma para explotaciones que también desempeñen en esta región su actividad o bien que aquellas se puedan ubicar fuera de la Comunidad Autónoma pero encontrándose siempre afectas a explotaciones agrícolas que desempeñen su actividad mayoritaria en el territorio gallego, aún cuando en ambos supuestos el punto de conexión que fundamenta la competencia autonómica en materia fiscal es la residencia fiscal del sujeto pasivo y no el emplazamiento del terreno rústico (art. 31 de la Ley 22/2009).

El denominador común en ambos casos estriba en el beneficio a favor de las explotaciones agrícolas establecidas en Galicia, con lo que se pretende favorecer la inversión en las mismas por parte de los contribuyentes con rentas más altas, que son los sujetos pasivos de esta figura impositiva, algo reforzado, precisamente, por la nota de residencia en el territorio autonómico durante la mayor parte del período impositivo que les atribuye tal condición de obligados tributarios.

Esta situación es la que en la práctica se pretende, suponiendo una diferencia de trato discriminatoria para aquellos sujetos pasivos que, o bien son titulares de una finca rústica en el territorio de la Comunidad Autónoma afecta a las actividades de una explotación no inscrita en el REAGA[519], incluso aunque desempeñe en Galicia alguna de sus actividades económicas, o bien son titulares de una finca rústica no localizada en Galicia afecta a una explotación agrícola localizada fuera del territorio gallego, pues ambos grupos de sujetos pasivos, aún hallándonos en una situación objetivamente comparable, no tendrían derecho a practicar la deducción[520].

518 Entendemos que ello podría aplicarse también al territorio de otro Estado Miembro, poniendo como ejemplo paradigmático, al igual que en otras ocasiones, explotaciones agrícolas gallego-lusas.

519 Por ejemplo, porque se halla inscrita en el Registro homólogo del Principado de Asturias, de la Comunidad de Castilla y León o, especialmente, porque es una explotación agrícola portuguesa.

520 Esta situación desventajosa para las explotaciones agrícolas transfronterizas no deja de suponer una vulneración más de las recomendaciones dadas por la Comisión en su Comunicación COM (2017) 534 final, de 20 de septiembre de 2017, al Consejo y al Parlamento Europeo titulada "Impulsar el crecimiento y la cohesión en las regiones fronterizas de la Unión Europea", anteriormente citada.

Según la jurisprudencia del TJUE, los movimientos de capitales tutelados en el art. 63 TFUE comprenden las operaciones por las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado Miembro, mereciendo el derecho a adquirir, a explotarlos y a enajenarlos en el territorio de otro Estado la consideración de tal movimiento, el cual no se puede cercenar por normas fiscales tales como aquellas que pretenden hacer menos atractiva la inversión de los mismos con carácter proteccionista (*vid.* Sentencia de 16 de diciembre de 2021, *UBS Real Estate,* asunto C-479/19[521]; o Sentencia de 7 de abril de 2022, *A SCPI,* asunto C-342/20[522]).

En el caso que nos ocupa nos hallamos con un sujeto pasivo gravado por el Impuesto sobre el Patrimonio, cuya regulación y capacidad de recaudación corresponde a Galicia por la residencia fiscal del obligado tributario, y en la que, sin embargo, se está concediendo únicamente el derecho a deducir a aquellos sujetos que sean titulares de fincas rústicas, localizadas en Galicia o no, pues el precepto no determina esta exigencia, pero que se encuentren afectas a las explotaciones agrícolas gallegas, pues esta es la finalidad que indirectamente persigue el precepto al exigir la inscripción en el REAGA.

Por supuesto conviene recordar que el propio art. 65 TFUE permite el establecimiento de normas restrictivas a esta libertad de índole fiscal para la tutela de los reiteradamente referidos objetivos legítimos, a los cuales se suman los jurisprudencialmente declarados.

En este sentido, la justificación por razones de prevención del incumplimiento tributario resultaría, a nuestro juicio, insuficiente, por los examinados instrumentos jurídicos de cooperación entre Administraciones Tributarias. Por su parte, existe un objetivo de naturaleza jurisprudencial que podría resultar admitido para justificar esta restricción, tal y como es la habitabilidad de las explotaciones agrícolas y la explotación preferente por sus propietarios (*cfr.* STJUE de 25 de enero de 2007, *Festersen,* asunto C-370/05[523]), si bien la medida fiscal ha de ser idónea y proporcional a este fin, de tal suerte que si se pretende un empleo abusivo de esta finalidad para encubrir una restricción ilícita a la libre circulación de capitales se estará incumpliendo el ordenamiento comunitario con el dictado de esa disposición (Sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Scotch Whisky Association,* asunto C-333/14[524]), extremo que entendemos que está teniendo lugar con la

521 Identificador ECLI:EU:C:2021:1015.
522 Identificador ECLI:EU:C:2022:276.
523 Identificador ECLI:EU:C:2007:59.
524 Identificador ECLI:EU:C:2015:845.

deducción objeto de estudio ya que la sujeción de la finca rústica a la explotación agrícola inscrita en el REAGA resulta desproporcionada para garantizar los aludidos fines.

En otro orden de ideas, por lo que respecta al tiempo mínimo de mantenimiento de la finca rústica en el patrimonio del sujeto pasivo (mitad del año natural), entendemos que en este caso no resulta contrario a la libre circulación de capitales, a diferencia de otras exigencias de no disposición anteriormente examinadas en otras deducciones, dado que el legislador pretende, de manera proporcionada, garantizar que en verdad el sujeto pasivo destine durante el período impositivo la finca rústica de la que es titular a la explotación agraria, previniendo conductas irregulares de los sujetos pasivos para obtener de manera indebida el derecho a la aplicación del beneficio fiscal.

Por lo que atañe a la deducción derivada del negocio arrendaticio de fincas rústicas conviene, con carácter preliminar, tener en cuenta que, según nuestra interpretación del art. 13 *ter,* apartado 3, del TRTCG, el beneficio fiscal se puede obtener por cualquier finca rústica que haya sido integrada por el sujeto pasivo en el cálculo de la base imponible del IP, sin necesidad de que por el contrato de arrendamiento tenga que quedar afecto a una explotación agrícola como acaecía en el supuesto anterior. Para realizar tal aseveración nos fundamentamos, en primer lugar, en la redacción realizada por el legislador en párrafos separados dentro del mismo apartado y en la rúbrica del mismo, la cual reza "*deducción por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico".*

Teniendo ello en cuenta, en un primer momento el establecimiento de la deducción a cuota del IP del 100% del valor que proporcionalmente corresponda a las fincas rústicas incluidas en la determinación de la base imponible arrendadas durante la mayoría del período impositivo no reviste ningún tipo de discriminación fiscal ni restricción de libertades de circulación al no fijar, al igual que otras deducciones estudiadas, la localización del inmueble ni establecer condiciones que persigan finalidades de esta índole más allá del requisito temporal que ya hemos apreciado como conforme al Derecho de la Unión Europea.

La problemática, pues, en esta parte del precepto, se podría encontrar en la sujeción del arrendamiento rústico a las condiciones establecidas por la Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de Arrendamientos Rústicos, norma jurídica del Estado español rectora de estas relaciones

USC DE COMPOSTELA

contractuales sinalagmáticas para poder obtener el derecho a la práctica de la deducción, con exclusión de otras.

En este sentido, si se recuerda el Reglamento 593/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2008, sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Roma I)[525], la libertad de elección de ley aplicable en materia de arrendamientos existe conforme al art. 3 del instrumento normativo, tanto expresa como tácita, motivo por el cual, en aras a poder obtener el beneficio fiscal por el propietario/usufructuario las partes van a tener que elegir la ley española en esta relación de Derecho Internacional Privado (sin perjuicio de aplicación de las normas imperativas con arreglo al art. 3.3 del citado instrumento normativo). No obstante, si no hubiese convención para elección de ley aplicable, el art. 4.1, epígrafe c), del Reglamento Roma I establece que las relaciones se regirán por la ley en donde se halle radicado el bien inmueble.

De esta manera, si un residente fiscal en Galicia contribuyente del IP ostenta un inmueble rústico fuera del territorio nacional y lo arrienda en el ejercicio, si no se ajusta a las condiciones de la LAR española no va a poder obtener el derecho a deducir, por lo que, para verse beneficiado por la disposición fiscal, o somete el contrato a la ley española, bien por elección expresa (lo que le puede hacer perder otros derechos con arreglo a la legislación foránea) o bien es un inmueble sito en España el que le da derecho a deducir a cuota en defecto de convención sobre esta elección.

Por ello, el precepto debería, para no suponer esta leve diferencia de trato en el ejercicio de la libre circulación de capitales, admitir condiciones determinadas en las leyes por las que se rijan las relaciones cuando nos hallemos ante arrendamientos en régimen de Derecho Internacional Privado, cuya sujeción al art. 63 TFUE resulta incuestionable conforme a la jurisprudencia aludida con anterioridad.

Finalmente, podría resultar criticable, ya no desde la perspectiva del ordenamiento jurídico comunitario sino por motivos de seguridad jurídica y técnica de redacción legislativa, el hecho de que el art. 13.3 *ter* TRTCG no mencione los supuestos de subarrendamiento de la finca rústica, puesto que ello podría insertar la tesis restrictiva de la interdicción de analogía del art. 14 LGT. Al no haber doctrina, no obstante, emitida por la ATRIGA, entendemos que debería poder incluirse este supuesto de subarrendamiento, toda vez que la dicción del precepto emplea la expresión *cesión*

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

525 *DOUE, L* 177, de 4 de julio de 2008.

en arrendamiento, por lo cual debería poder valer también esta segunda figura aunque no la reconozca, atendiendo al espíritu y finalidad de la norma tributaria.

5.5 Deducciones por afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos

Bajo la rúbrica de este epígrafe se procederá a estudiar dos deducciones intrínsecamente relacionadas entre sí, toda vez que tienen como finalidad la rehabilitación, acondicionamiento y correcta explotación de determinados centros históricos ubicados en la Comunidad Autónoma de Galicia.

De esta manera, se examinarán de manera conjunta tanto la deducción por la afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos como la deducción por la participación en los fondos propios de entidades que exploten esos bienes inmuebles.

Comenzando por la primera, el apartado cuarto del art. 13 *ter* TRTCG establece que si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyen inmuebles situados en los centros históricos que mediante Orden se determinen el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que estén afectos a una actividad económica por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

Por su parte, la segunda deducción se halla regulada en el apartado quinto del precepto, conforme al cual, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen participaciones en los fondos propios de entidades en cuyo activo se encuentren inmuebles situados en los centros históricos que mediante Orden se determinen el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichas participaciones, siempre que dichos bienes estén afectos a una actividad económica por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Ambos beneficios fiscales han sido insertados en el TRTCG en virtud de la reforma operada por la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, manteniéndose con el contenido actual desde su redacción originaria.

Realizando una interpretación teleológica de la norma, resulta evidente que el establecimiento de este beneficio fiscal a cuota del IP persigue la protección, mediante el impulso de sus actividades económicas, de los cascos históricos determinados en la Orden de la Consellería de Hacienda de 1 de marzo de 2018, norma anteriormente aludida en el examen de la deducción similar existente en sede de IRPF[526].

Estas finalidades y la determinación de los concretos centros históricos ya descritos en el Capítulo III, a cuya explicación nos remitimos, no resultan contrarios, a nuestro juicio, al ordenamiento jurídico de la Unión Europea desde la perspectiva del principio de no discriminación del art. 18 TFUE , toda vez que el derecho a la práctica del beneficio fiscal no se aplica nada más que a determinados centros de la Comunidad Autónoma que por sus singulares características y necesidades de conservación generan una necesidad más imperiosa de rehabilitación, sin que en ningún momento se impongan condiciones adicionales que supongan un trato diferenciado, directo o indirecto, por razón de la nacionalidad del sujeto pasivo o que impliquen restricciones en el ejercicio de las diferentes libertades de circulación reconocidas por los Tratados[527].

Por lo que atañe a la compatibilidad como ayuda pública se debe recordar que el art. 107.3 TFUE establece, en su apartado d), que pueden considerarse compatibles con el mercado interior las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, siempre y cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia de la Unión en contra del interés común.

526 La diferencia se encuentra aquí en el hecho de que el art. 5.14 TRTCG preveía la deducción para rehabilitación de inmuebles y en sede de IP no se encuentra esa deducción sino que es por el hecho de estar esos inmuebles afectos a la realización de una actividad económica. Así, resultaría posible que el sujeto pasivo obtuviese en el ejercicio derecho a deducir por rehabilitación en IRPF y por afectación a actividad económica en IP, si se da el caso.

527 En este sentido, resulta interesante anotar que el precepto no exige en ningún momento, por lo que respecta a la segunda deducción, que la entidad en la que el sujeto pasivo realiza las inversiones tenga que estar domiciliada en el territorio de la Comunidad Autónoma, disponer de una determinada cantidad de capital o mantener su residencia, domicilio fiscal o funcionamiento de la actividad, lo que marca una sustancial diferencia con otras deducciones anteriormente estudiadas. El hecho de que los centros de actividad económica, tanto en uno como en otro beneficio fiscal, tengan que hallarse ubicados en uno de los centros históricos resulta evidente, al ser la finalidad de promoción perseguida por el precepto.

Recordando en este punto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una medida fiscal puede suponer una ayuda de Estado incompatible en aquellos supuestos en los que se fortalezca la posición de una empresa respecto a la de otras que compitan con esta en los intercambios internos de la Unión (*cfr.* STJUE de 20 de noviembre de 2003, *GEMO,* ya citada; y Sentencia de 11 de diciembre de 2019, *Mytilinaios Anonymos Etairia-Omilos Epicheiriseon,* asunto C-332/18[528]).

Además, el Tribunal también ha determinado de manera reiterada que la ayuda pública incompatible con la libre competencia no requiere una incidencia real de la ayuda sobre el intercambio comercial y el falseamiento de la competencia, sino que basta con que la misma pueda llegar a afectarles (Sentencias de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión,* asunto C-372/97[529]; y de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión,* asunto C-66/02[530]; entre otras).

En el caso que nos ocupa, el legislador gallego establece una deducción para los contribuyentes con altas rentas que sean titulares de inmuebles o participantes de una entidad titular de inmuebles en los centros históricos reglamentariamente determinados que exploten económicamente los mismos en esas localizaciones, lo cual puede suponer un atractivo para la inversión de estos contribuyentes con alto poder adquisitivo en negocios de esas localizaciones, circunstancia que podría llegar a falsear la competencia en los supuestos en que en esos bienes raíces se estableciesen firmas con una capacidad de mercado de carácter internacional, debiendo quedar excluidas de esta apreciación los negocios con una capacidad de mercado limitada al ámbito local, provincial, autonómico o nacional[531].

Por lo que respecta al establecimiento por parte de entidades que operen internacionalmente desde el inmueble, debe tomarse en consideración que el TJUE ha determinado que la selectividad de la ayuda pública debe valorarse en comparación con otras empresas o producciones que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable (Sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/Hansestadt Lübeck,* asunto C-524/14[532]). Así, la diferencia de trato sólo podría valorarse entre los mismos tipos de negocios en esos centros históricos, y ni siquiera con otras entidades o

528 Identificador ECLI:EU:C:2019:1065.
529 Identificador ECLI:EU:C:2004:234.
530 Identificador ECLI:EU:C:2005:768.
531 En estos supuestos entendemos que no tiene lugar el presupuesto básico del art. 107 TFUE y que la diferencia en la competencia estriba no en querer el legislador gallego dotar de una ventaja a esos negocios en cuestión respecto a otros semejantes con las mismas posibilidades de mercado en la misma población, provincia o región, sino en dinamizar económicamente los centros históricos en que se ubican.
532 Identificador ECLI:EU:C:2016:971.

actividades económicas de la localidad, toda vez que el hecho diferenciador estriba en la ubicación del bien inmueble en el que se desarrolla en los centros históricos protegidos por la Orden anteriormente citada.

Por su parte, la jurisprudencia también ha señalado de manera reiterada que en el concepto de ayuda pública no están comprendidas las medidas que establezcan una diferenciación entre empresas cuando la misma resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben (Sentencias de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión,* asunto C-487/06[533]; y Sentencia de 15 de noviembre de 2011, *Comisión y España/Gibraltar y Reino Unido,* asunto C-106/09[534]; entre otras).

Tomando todo ello en consideración se debe concluir que la medida fiscal no genera una distorsión en verdad relevante de la competencia entre empresas, toda vez que es una medida destinada a un número muy reducido de sujetos pasivos, a que persigue la verdadera finalidad de incentivar el funcionamiento económico de los centros históricos determinados reglamentariamente y no la de promover determinadas producciones y a que la manera en que podría apreciarse como distorsión sería en los supuestos de producciones o empresas con capacidad de actuar en un mercado entre Estados Miembros, descartando su operatividad con las empresas de menor facturación y capacidad logística.

5.6 Deducción por incorporación de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia

La última deducción a cuota del IP prevista por el legislador gallego se encuentra regulada en el apartado seis del art. 13 *ter* TRTCG*,* tras su creación en virtud de la Disposición Final primera de la Ley 11/2021, de 14 de mayo.

En este aspecto, la reforma legislativa ha tenido un marcado carácter en favor de la lucha contra la despoblación rural, creando los incentivos fiscales ya estudiados en sede de IRPF e ISD y

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

533 Identificador ECLI:EU:C:2008:757.
534 Identificador ECLI:EU:C:2011:732.

los correspondientes a estudiarse en el Capítulo siguiente relativos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Al efecto, el legislador gallego ha seguido en todos estos tributos las recomendaciones dadas por la Comisión de Despoblación de la Federación Española de Municipios y Provincias en 2017, relativas al establecimiento de bonificaciones y deducciones en impuestos de actividades profesionales y empresariales y en tributos directos que incentiven la atracción de nuevos pobladores y consoliden los censos demográficos ya existentes[535], basándose, en lo que en este momento nos concierne, en el criterio de residencia, punto de conexión que fundamenta su competencia tanto en el IRPF como en el tributo que ahora nos ocupa.

Conforme al precepto, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se hubiesen incluido bienes incorporados a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100% en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que dicha adscripción se mantenga durante un plazo de al menos cinco años.

Los citados bienes y derechos deben estar inscritos en los Registros que resulten de aplicación, con arreglo a la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia.

Al igual que sucedía en sede de IRPF, el presente beneficio fiscal tiene por finalidad incentivar la repoblación de entornos rurales de la Comunidad Autónoma de Galicia[536]. El hecho diferenciador, no obstante, entre la deducción prevista en el art. 5.20 TRTCG y el beneficio objeto de estudio se encuentra en que mientras que en aquella se promovía la adquisición y rehabilitación de inmuebles en áreas rurales despobladas, mediante la deducción a cuota del IP se pretende incentivar la simple adquisición, toda vez que el precepto sólo requiere la titularidad del bien inmueble. Además de ello, en esta deducción se exige que la adscripción del inmueble se mantenga

535 *Cfr.* COMISIÓN DE DESPOBLACIÓN DE LA FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, *Documento de Acción. Listado de medidas para luchar contra la despoblación en España,* pp. 14-15. El texto íntegro se encuentra disponible, para su consulta, en el siguiente enlace: http://www.femp.es/sites/default/files/doc_despob_definitivo_0_0.pdf

536 Recuérdese que, en este sentido, el art. 127 de la Ley de recuperación de la tierra agraria establece que las medidas fiscales tienen la finalidad de prevenir el abandono y favorecer la recuperación de la tierra agraria gallega, la adecuada ordenación de los usos, el fomento de la actividad económica y el asentamiento de la población en el rural, así como la prevención y lucha contra los incendios forestales, y los demás objetivos previstos en la ley.

durante un plazo de al menos cinco años y la inscripción de los bienes en los Registros administrativos en la materia[537].

Por lo que respecta a la sujeción de los inmuebles a los proyectos de lucha contra la despoblación rural de Galicia al territorio autonómico, aún a pesar de que el punto de conexión que funda su competencia siga siendo la residencia fiscal del obligado tributario, se pueden volver a apreciar discriminaciones en el ejercicio de la libre circulación de capitales, toda vez que si el contribuyente ostenta la titularidad de un inmueble ubicado en el extranjero[538] con idénticas finalidades de repoblación no vería reconocido su derecho al beneficio fiscal aún hallándose en una situación objetivamente comparable, aspecto que estaría, consecuentemente, conculcando el reconocimiento efectuado por el art. 63 TFUE.

Por su parte, el hecho de que el inmueble se deba mantener durante un plazo mínimo de cinco años supone asimismo una restricción a la libre circulación de capitales que opera, como en situaciones anteriores, como una *exit tax* de suerte que si el titular decide en ese período enajenar o simplemente desafectar el inmueble perderá el derecho a deducir, debiendo devolver la cuantía de beneficio indebidamente obtenida en los períodos impositivos anteriores, circunstancia que supone un desincentivo al ejercicio de la libre circulación de capitales y que genera que la medida fiscal también contradiga el art. 63 TFUE por esta exigencia.

Ambos supuestos deben ser examinados de manera conjunta a la luz de la jurisprudencia del TJUE en la materia. De este modo, recordando *verbi gratia* la Sentencia de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría,* anteriormente citada, resulta admisible una norma que pueda restringir la libre circulación de capitales en aras a la consecución de objetivos como el mantenimiento de una población permanente en el medio rural y favorecer la utilización razonable de los terrenos disponibles, combatiendo la presión inmobiliaria. No obstante, para ello la norma ha de perseguir de manera efectiva este objetivo legítimo de interés general, no suponiendo una restricción encubierta de la libertad de circulación, y siendo siempre adecuada para alcanzarlos, no yendo más allá de lo necesario para lograr ese efecto.

537 Estos Registros son, conforme a la Ley 11/2021, de 14 de mayo, el Registro de Polígonos Agroforestales (art. 72), el Registro de Agrupaciones Agroforestales de Gestión Conjunta (art. 77) y el Registro de Aldeas Modelo (art. 80), en los cuales sólo es posible la inscripción de inmuebles ubicados en el territorio gallego.

538 El mismo caso se daría en el supuesto de que radicase en el territorio de otra Comunidad Autónoma, pero al tratarse de un movimiento de capitales dentro del mismo Estado no sería de aplicación la norma jurídica europea. Asimismo, no se merece examen desde la perspectiva del principio general de no discriminación del art. 18 TFUE por no haber una situación diferenciada por razón de la nacionalidad del obligado tributario.

Por lo que respecta al objetivo no cabe duda de que en el caso que nos ocupa el legislador gallego pretende combatir la despoblación rural mediante el establecimiento de esta medida, mas debe ponerse de manifiesto el hecho de que se está discriminando a los contribuyentes que, realizando la misma misión en otros entornos rurales despoblados, no pueden obtener el derecho a deducir por el mero hecho de ubicarse los inmuebles fuera del territorio gallego, aspecto que debería ser modificado en el texto en aras a una inclusión del resto de mecanismos de lucha contra la despoblación rural mediante la exigencia de las oportunas justificaciones documentales.

En segundo lugar, el mantenimiento de la adscripción del inmueble en los anteriormente referidos proyectos supone también una medida de aseguramiento del fin que se pretende, aspecto que desde este punto de vista no resultaría criticable, toda vez que si se pretende la lucha contra la despoblación rural la exigencia de un período temporal elevado (en este caso, cinco años) no resulta exacerbado, a diferencia de otros beneficios fiscales anteriormente estudiados.

En particular, la deducción por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra estudiada en el Capítulo III, regulada en el art. 5.15 TRTCG presentaba como problemática que la inversión del sujeto pasivo debía mantenerse en su patrimonio durante un período mínimo de cinco años, aspecto este que no tenía por qué afectar, en caso de una transmisión de los valores a un nuevo inversor, a la actividad de explotación de la tierra por el ente en cuestión. No obstante, en el beneficio fiscal objeto de estudio lo que se ha de mantener es la adscripción al proyecto regulado por la ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia, no el propio inmueble en el patrimonio del sujeto pasivo, de tal suerte que su transmisión a terceras personas, con tal de que el bien raíz siga adscrito a los proyectos, no supone una pérdida del derecho a deducir ni un reembolso a la Hacienda autonómica que genere un efecto disuasorio al sujeto pasivo en el ejercicio de su libre circulación de capitales.

Por lo que respecta a la deducción similar en sede de IRPF relativa a la adquisición y rehabilitación de viviendas en proyectos de aldeas modelo, el art. 5.20 TRTCG no exigía un período mínimo de permanencia del bien inmueble, lo cual resulta sorprendente toda vez que, desde esta óptica, podría resultar aceptable al garantizar la finalidad de la medida fiscal establecida sin vulnerar la libertad de circulación en cuestión.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Cabe concluir, por tanto, siguiendo una opinión doctrinal, extendida en la materia, consistente en que las Administraciones Públicas no utilizan los beneficios fiscales como un instrumento coordinado para establecer políticas que permitan cumplir el mandato constitucional de atender a la modernización y desarrollo, con carácter especial en la agricultura, ganadería, pesca y artesanía para equiparar el nivel de vida de los españoles y fomentar el medio rural. En este sentido, resulta imprescindible que desde todas las instancias posibles (desde las locales a las europeas) se promueva el desarrollo rural con inclusión de todas las actividades económicas que en él se desarrollan, introduciendo en nuestro sistema fiscal un tratamiento adecuado para todas ellas en forma de Estatuto Fiscal del Mundo rural, el cual deberá contener el tratamiento adecuado por parte de todos los tributos que afecten a su actividad, titularidad, tráfico comercial y transmisión[539].

USC

539 *Cfr.* ENCISO DE YZAGUIRRE, V. y ROCHE LÓPEZ, C., "Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español", en *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa,* núm. 55, 2006, pp. 123-124.

Parte III

Tributos cedidos de naturaleza indirecta

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CAPÍTULO VI

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Habiendo sido expuestas en la Segunda Parte de la presente tesis doctoral las disposiciones sobre tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Galicia de naturaleza directa, procede en este punto llevar a cabo el examen en esta Tercera y última sección de los preceptos dictados por la potestad autonómica en relación con los tributos de naturaleza indirecta.

Al efecto, en el presente Capítulo se llevará a cabo el examen de las normas relativas al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Para tal fin, se llevará a cabo en línea de principio un examen de cuestiones preliminares relativas a la historia de la figura impositiva en el sistema fiscal español, a su configuración jurídica actual – haciendo de nuevo especial hincapié en las competencias normativas cedidas a la Comunidad Autónoma –, y a su volumen de recaudación.

Expuestos estos extremos, se llevará a cabo el estudio de las disposiciones concretas dictadas por el poder gallego, aludiendo en primer lugar a la determinación de los distintos tipos de gravamen establecidos tanto para transmisiones patrimoniales onerosas como para la modalidad actos jurídicos documentados. Tras ello, se procederá con el estudio de las deducciones establecidas a cuota en ambos supuestos de hechos gravados.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

6.1 Introducción

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados supone una figura impositiva de naturaleza indirecta[540] cuyos orígenes se remontan a las civilizaciones antiguas.

Si se sigue en este punto a BENÍTEZ DE LUGO[541], la doctrina considera que la figura impositiva encuentra su primer vestigio en la ya estudiada *vicesima hereditatium* establecida por Augusto en la *Lex Iulia De vicesima hereditatium,* recayendo sobre las herencias y legados y, en lo que a este punto respecta, en las ventas de *res mancipi,* siendo posteriormente extendido a las ventas de otros bienes con el establecimiento de otra tarifa[542]. El tributo seguiría exigiéndose durante el Medievo de distintas formas en los regímenes políticos cristianos, así como durante la Edad Moderna, tras el establecimiento por los Reyes Católicos de una imposición del 10% sobre las compraventas y permutas.

Durante la Edad Contemporánea, la reforma operada en 1845 genera que el tributo se exija en la constitución y trasmisión de derechos reales y de crédito de una manera más próxima al modelo actual, salvando ciertas excepciones, toda vez que se consideran hechos gravados por el impuesto las transmisiones *inter vivos* o *mortis causa* de inmuebles, la constitución de garantías hipotecarias el establecimiento de derechos reales limitados como usufructos o servidumbres y el arrendamiento y subarriendo de bienes.

---

540 Según diversos autores, los impuestos que gravan la riqueza del sujeto pasivo mediante manifestaciones indirectas de su haber, como tiene lugar mediante el consumo a través del ITPAJD, afectan de forma sensible a dos importantes objetivos económicos como son la redistribución de la renta y de la riqueza y a la formación de capital. Esta imposición sobre la riqueza es una herramienta fundamental en todo país desarrollado que pretenda fundamentar su política fiscal sobre la base de la equidad y el derecho a la igualdad de oportunidades de todos sus ciudadanos. *Cfr.* ORTEGA ALMÓN, M.A. VÍLCHEZ ORTIZ, T.J. y ROJO GALLEGO-BURÍN, A., "El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el ciclo político: incidencia económica desde una doble perspectiva", en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica,* núm. 13, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2020, pp. 132-146.

541 *Cfr.* BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLLÉN, F., "Evolución histórica del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en *Estudios de Hacienda Pública española,* núm. 2, pp. 73-97.

542 Otros autores, sin embargo, señalan que el origen histórico debe hallarse en los antecedentes de los tributos sobre derechos reales y en la renta del timbre del Estado. Así, con respecto a los primeros, los orígenes se remontan a la *Alcabala,* nombre de la regalía que se concedió en 1342 bajo el reinado de Alfonso IX, consistente en el derecho a la veinteava parte de todo lo que se vendiese, permutase o sobre lo que se estableciese censo, posteriormente suspendida por las Cortes de Cádiz y reinstaurado en regímenes posteriores. Por su parte, el timbre del Estado encontraría su origen en la Real Pragmática de 15 de diciembre de 1636 dictada por Felipe IV y su denominación aludía a la forma de pago mediante papel timbrado, póliza o instrumento análogo. *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R., *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* editorial Iustel, Madrid, 2005, pp. 21-22.

Posteriores reformas perfilan ciertos aspectos del tributo. Así, en 1867 se establece una denominación más acertada: "Impuesto sobre las traslaciones de dominio", anteriormente examinado, mientras que a lo largo de la primera mitad del siglo XX se establecen diferentes modificaciones en aras a incrementar el ingreso impositivo por el déficit público.

Con todo, la doctrina considera que el antecedente histórico del gravamen que resulta de mayor relevancia se produce en virtud de la reforma operada por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario[543], cuyo Preámbulo estableció que en el ITPAJD se refunden todos los tributos existentes en ese momento sobre transmisiones de bienes y derechos, sin más excepción que las que se produzcan dentro de la actividad ordinaria del tráfico de las empresas[544].

Sobre ello, DE BUNES señala que mientras que en esta nueva norma el IGTE se construye a fin de gravar el tráfico mercantil de bienes, gravando el consumo como materia imponible, el ITPAJD giraba sobre el tráfico jurídico, construyéndose como un impuesto indirecto general sobre la circulación de bienes y servicios[545].

El art. 241 de la Ley de 1964 ordenó, además, al Gobierno la aprobación de los restantes elementos de la figura impositiva, lo cual tuvo lugar en virtud del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados[546].

El siguiente hito se encuentra en la aprobación, en tiempos constitucionales, de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados[547], la cual modifica una serie de aspectos del Decreto anterior pero no supone una sustancial variación del gravamen, y se adopta en un momento posterior el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del ITPAJD[548].

543 *BOE* núm. 142, de 13 de junio de 1964.

544 De esta manera, la imposición indirecta en esos momentos en España giraba en torno a los siguientes tributos: el ITPAJD, el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo, los derechos de aduanas y los impuestos especiales.

545 *Cfr.* DE BUNES IBARRA, J.M., "La imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales: 1967-2017", en AAVV., *50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras,* Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2019, p. 110.

546 *BOE* núm. 118, de 18 de mayo de 1967.

547 *BOE* núm. 154, de 27 de junio de 1980.

548 *BOE* núm. 29, de 3 de febrero de 1981.

En los momentos actuales, el tributo se encuentra regulado a nivel estatal por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados[549], así como por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo[550], por el que se aprueba su Reglamento ejecutivo.

De acuerdo con el art. 1 del cuerpo legal, la figura impositiva grava las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados. Esta situación ha generado posiciones polarizadas en la doctrina entre aquellos que manifiestan que nos hallamos ante tres tributos distintos[551] y otros que lo consideran como un mismo impuesto de carácter triple[552].

Sea cual fuere la opinión del lector en la materia, el aspecto verdaderamente relevante para la materia que nos ocupa es que nos hallamos ante una serie de hechos gravados por la figura impositiva indirecta cuyo ámbito de aplicación territorial se encuentra descrito en el art. 6 LITPAJD en los siguientes términos, los cuales resultan de trascendental relevancia toda vez que, al encontrarnos con un tributo cedido, la competencia normativa de la la Comunidad Autónoma de Galicia se verá limitada también por esta disposición.

De esta manera, en primer lugar, el impuesto se exige por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos que se encuentren situados o que sean ejercitables o cumplibles en el territorio español, o bien en el extranjero cuando, en este último caso, el obligado al pago del

549 *BOE* núm. 251, de 20 de octubre de 1993.

550 *BOE* núm. 148, de 22 de junio de 1995.

551 Esta tesis encuentra tanto en la jurisprudencia como en la doctrina un amplio apoyo. Así, si se aprecian, entre otras, las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1989, de 20 de septiembre de 1993 y de 30 de noviembre de 1993, se aprecia cómo el Alto Tribunal ha manifestado que como dentro de esta figura impositiva hay que distinguir entre tres modalidades de gravamen que suponen hechos imponibles distintos, nos hallamos ante tres tributos distintos. Por su parte, la doctrina defiende esta posición manifestando que al incorporarse la modalidad "operaciones societarias" en 1980 quedando situada entre las TPO y la modalidad AJD y al existir las incompatibilidades entre los tres gravámenes y distintos ámbitos de aplicación material, temporal y espacial determinados en la LITPAJD no cabe otra conclusión que aseverar que nos hallamos ante tres impuestos diferentes (*cfr.* MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C., *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* 2ª edición, Aranzadi, Cizur Menor, 2008, pp. 42-43). Otros autores, como TEJERIZO LÓPEZ, llegan a manifestar que dentro de la figura del ITPAJD se encierran tres tipos de tributos: unos son tasas, otros impuestos sobre el tráfico patrimonial no empresarial y otros, en fin, impuestos sobre actos y negocios jurídicos (*cfr.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ¿unidad de tributo o impuestos distintos?", en *XXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 58).

552 Algunas posturas doctrinales en este sentido son las mantenidas por ALFONSO GALÁN, que manifiesta que el ITPAJD es un único impuesto cuyo objeto imponible es genérico y fundamento de su naturaleza indirecta, que es el tráfico de bienes, el cual se lleva a cabo desde distintas perspectivas, correspondientes a las tres modalidades en las que se manifiesta. *Cfr.* ALFONSO GALÁN, R.M., *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados,* editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, pp. 24-25.

impuesto tenga su residencia en España. No se exige el impuesto sobre TPO de bienes inmobiliarios extranjeros ni de bienes o derechos cualquiera que sea su naturaleza que, efectuados en territorio extranjero, hubieran de surtir efectos fuera del territorio español[553].

En segundo lugar, el gravamen se aplica sobre las operaciones societarias realizadas por entidades que tengan en España su sede de dirección efectiva o bien que tengan su domicilio social en España si su sede de dirección efectiva no está en otro Estado Miembro (o, si lo está, que este país no grave la operación con un tributo similar). Finalmente, los actos jurídicos documentados se gravan si se formalizan en territorio español o si lo hacen en el extranjero cuando deban surtir efecto jurídico o económico en España.

Expuestas estas consideraciones, y con carácter previo al examen de las competencias de la Comunidad Autónoma de Galicia en la materia, se debe destacar que, con la salvedad indicada anteriormente, la figura objeto de estudio no es un tributo armonizado en el seno de la normativa de la Unión Europea.

Así, la fiscalidad en la Unión es, básicamente, una competencia nacional, como ya hemos apreciado, si bien el papel normativo ha sido mayor en los tributos de naturaleza indirecta al ser los que más inciden en el comercio internacional y, consecuentemente, en el funcionamiento del mercado interior, eliminando aquellas barreras que más podían obstaculizarlo[554]. Del mismo modo, la armonización fiscal indirecta obedece a la corrección de diferencias existentes en el nivel de presión fiscal[555].

No obstante estas finalidades, en este ámbito de la imposición indirecta, la armonización se encuentra desarrollada, principalmente con la regulación del IVA comunitario y los Impuestos especiales, con lo que el ITPAJD no encuentra ningún desarrollo normativo en el Derecho Derivado

553 Delimitados estos aspectos objetivos conviene recordar en este punto también la delimitación de sujetos, toda vez que las transmisiones de bienes realizadas se gravan en la modalidad TPO siempre que el transferente sea un particular que no actúe en el marco de una actividad económica, puesto que en otro caso tributaría por IVA (SSTS de 10 de diciembre de 2009 y de 16 de diciembre de 2011, entre otras). Por su parte, en cuanto a operaciones que inciden en las transferencias de bienes a empresarios o profesionales y a transmisión de empresas resulta de interés el estudio elaborado por UTANDE SAN JUAN, J.M., "La imposición indirecta en la transmisión de empresas: incidencia del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales,* ICADE, núm. 68, Madrid, 2006, pp. 230-231.

554 *Cfr*. DURÁN CABRÉ, J.M., "La armonización fiscal en la Unión Europea: evolución y prioridades actuales", en *Papeles de Economía Española,* vol. 141, Madrid, 2014, pp. 99-100.

555 *Cfr*. DELGADO RIVERO, F.J. y FERNÁNDEZ LLERA, R., "Armonización fiscal y convergencia en la estructura tributaria en la Unión Europea", en *Boletín Económico de Información Comercial Española,* núm. 2907, 2007, pp. 17-19.

que permita realizar un examen de su adecuación a la ordenación europea[556], motivo por el cual el respeto a la no discriminación fiscal, a las libertades de circulación y al establecimiento de ayudas públicas seguirán siendo pilares principales para llevar a cabo el estudio normativo.

Por lo que respecta a la cesión del tributo a Galicia ya hemos examinado en el primer Capítulo que en virtud de la Disposición Adicional primera del Estatuto de Autonomía y del art. 1 de la Ley 17/2010 se encuentra cedido el rendimiento de la figura impositiva al 100%, si bien ello no implica, como se muestra en la siguiente tabla de datos relativa a los últimos ejercicios, que sea esta figura la que ofrezca una mayor fuente de ingresos en el ámbito de la imposición indirecta a la Administración Autonómica:

Ejercicio	Recaudación total (en miles de euros)	Recaudación total por modalidad TPO (en miles de euros)	Recaudación total por modalidad AJD (en miles de euros)	Porcentaje que ha representado el tributo (total) en la recaudación de Galicia mediante impuestos indirectos[557]
2019	288.409,15	204.724,99	83.684,15	8,48%
2020	243.454,77	172.329,84	71.124,94	7,16%
2021	334.187,53	237.159,82	97.027,71	9,98%
2022	354.167,02	253.070,05	101.096,98	11,49%

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Instituto Gallego de Estadística.

(Última actualización realizada el 28 de abril de 2023).

556 Se exceptúa de esta afirmación la modalidad "operaciones societarias", en la que deben tomarse en consideración las disposiciones de la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (*DOUE, L* 46, de 21 de febrero de 2008). Mediante esta norma de Derecho Derivado se derogó la Directiva 69/335/CEE, en cuya vigencia se adoptaron una amplia pluralidad de normas estatales reguladoras de este tributo. Dado que las Comunidades Autónomas de régimen común como Galicia no tienen atribuida competencia en esta materia, en la presente investigación no tendrá lugar este interesante análisis. No obstante esto, sí resulta interesante dejar apuntado que en los Territorios Históricos sí existen competencias normativas en relación con esta modalidad, cuyos preceptos en materia de obligación tributaria material y formal no deben diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración estatal. *Cfr*: BURLADA ECHEVESTE, J.L., "Los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Concierto Económico", en MERINO JARA, L. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.L. (dirs.) y AAVV., *Concierto Económico y puntos de conexión,* Instituto Vasco de Administración Pública, 2019, pp. 465-466.

557 Los datos totales de ingresos por impuestos indirectos comprenden el rendimiento obtenido por la Comunidad Autónoma en el ITPAJD, IVA (fuente de recaudación mayoritaria en todos los ejercicios), impuestos sobre consumos específicos (segunda mayor fuente de ingreso por imposición indirecta), las tasas sobre el juego y el impuesto sobre actividades de juego. En idénticos términos comparativos se expresa la tabla correspondiente a los ingresos de Galicia procedentes de las tasas sobre el juego expresada en el próximo Capítulo.

En cuanto a competencias normativas, han resultado cedidas las siguientes, con arreglo al art. 49 de la Ley 22/2009:

a) Determinación de tipos de gravamen en la modalidad TPO, pudiendo regularlo en concesiones administrativas, transmisión de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles (exceptuando derechos reales de garantía), arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.

b) Determinación del tipo de gravamen en la modalidad AJD, documentos notariales[558].

c) Establecimiento de deducciones y bonificaciones de la cuota que afecten a los actos y documentos establecidos en los apartados anteriores, debiendo en todo caso resultar compatibles con las bonificaciones establecidas en la normativa estatal, sin que puedan suponer una modificación de las mismas.

d) Aspectos relativos a obligaciones formales y procedimentales relativos a gestión y liquidación.

La Comunidad Autónoma de Galicia ha asumido estas competencias de manera efectiva, sin extralimitarlas[559], mediante diferentes instrumentos normativos, actualmente derogados por la adopción del vigente TRTCG, el cual, desde su redacción originaria se ha encargado de regular en su Capítulo IV del Título II todas aquellas competencias que le habían sido atribuidas en virtud de

558 Según MUÑOZ DEL CASTILLO, tras defender la naturaleza jurídica de tasa de este gravamen, asevera que la voluntad del Estado en ceder la modalidad AJD es evidente. Ahora bien, si se admite que el tributo responde a la categoría de tasa porque se devenga con ocasión de la prestación de un servicio público (el servicio notarial), la consecuencia es que el único ente público legitimado para exigir el tributo será el titular de la competencia material para prestar dicho servicio, no siendo posible constitucionalmente la cesión del tributo a otro ente público, ni siquiera el producto de su recaudación, por la vía de cesión de impuestos establecida en el art. 157.1 CE. No hay por tanto ninguna duda de que el ente público titular de la competencia material para prestar servicio público que materialmente realizan los notarios es el Estado, por lo que debe concluirse que la percepción de la recaudación derivada de la aplicación del gravamen sobre el instrumento notarial por parte de las Comunidades Autónomas técnicamente no puede calificarse como una cesión de impuesto estatal, sino como una transferencia, pues la naturaleza jurídica de tasa estatal del referido tributo impide que sea susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas. *Cfr.* MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C., *op. cit.,* pp. 571-572.

559 No se debe olvidar que las Comunidades Autónomas de régimen común que regulen determinados aspectos del ITPAJD han de hacerlo dentro del marco de delegación de competencias normativas establecido por el Estado integrando el marco de constitucionalidad. A estos efectos, una extralimitación en el ámbito de la referida cesión supondría la inconstitucionalidad de las normas autonómicas (STC 161/2012, de 20 de septiembre. Suplemento de Tribunal Constitucional publicado en el *BOE* núm. 250, de 17 de octubre de 2012).

la ley de cesión. De esta manera, el art. 14 del texto se halla destinado a la regulación de los tipos de gravamen en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, destinándose el art. 15 a la determinación de los tipos impositivos en la modalidad actos jurídicos documentados.

Por su parte, el art. 16 está destinado al establecimiento de los requisitos para lograr la obtención de las deducciones y bonificaciones a cuota íntegra en la modalidad TPO y el art. 17 a regular los mismos elementos en la modalidad actos jurídicos documentados.

No debemos olvidar, por supuesto, que las obligaciones formales y normas procedimentales en relación con este tributo se hallan reguladas en el Título III del instrumento normativo, las cuales serán examinadas en relación con aquellos aspectos en los que presentan una mayor trascendencia dentro de los siguientes epígrafes.

6.2 Estudio de los tipos de gravamen

Según MUÑOZ DEL CASTILLO, la competencia normativa de las Comunidades Autónomas de régimen común en materia de determinación de tipos de gravamen, tanto en la modalidad TPO como en la cuota gradual de la modalidad AJD, ha sido empleada de forma que cumpla fines de política económica y social, ajustándose a sus correspondientes circunstancias crediticias[560].

En el concreto caso de Galicia, los arts. 14 y 15 del Decreto legislativo 1/2011 presentan unas relevantes similitudes en lo respectivo a la determinación de los tipos de gravamen, toda vez que se encuentran regulados para los mismos hechos imponibles, con escasas diferencias en cuanto a las exigencias requeridas para su aplicación. Por este motivo, la regulación será estudiada de manera conjunta en el desarrollo del presente epígrafe, determinando las compatibilidades o, en su caso, posibles fricciones con el ordenamiento jurídico europeo.

Al efecto, se comenzará realizando un estudio de los tipos de gravamen generales para, en un momento posterior, examinar los tipos impositivos reducidos destinados a la adquisición de vivienda habitual, embarcaciones de recreo y motores marinos y adquisición de vivienda en zonas rurales de escaso nivel demográfico.

560 *Cfr.* MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C., *op. cit.,* p. 262.

Dado que el art. 15 TRTCG se dedica, además, a regular el tipo impositivo para las sociedades de garantía recíproca en sede de actos jurídicos documentados, este precepto será estudiado de manera separada al finalizar el epígrafe.

6.2.1 Tipos de gravamen generales

El art. 14.1 TRTCG discrimina para la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas una serie de tipos de gravamen a aplicar de manera general, cuando no sea pertinente la aplicación de los especiales reducidos que se estudiarán posteriormente, cuya regulación se simplifica en la siguiente tabla:

Hecho imponible	Tipo impositivo
Transmisión de inmuebles y constitución y cesión de derechos reales sobre ellos.	9%
Transmisión de muebles y semovientes y constitución y cesión de derechos reales sobre ellos.	8%
Transmisión de automóviles turismo y todoterrenos con uso igual o superior a quince años.	En función de la cilindrada se establece una cuota fija de 22 o 38 euros.

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del art. 14.1 TRTCG.

Por su parte, el art. 15.1 TRTCG establece, con carácter general, para las primeras copias de escrituras notariales sujetas a la modalidad de AJD cuota variable el tipo de gravamen del 1,5%.

Estos preceptos no hacen suponer ninguna fuente de fricción con el ordenamiento jurídico europeo. De esta manera, el legislador gallego ha establecido diferentes tipos impositivos a aplicar en lugar de los regulados en la LITPAJD estatal, en ejercicio de sus competencias, que no suponen el establecimiento de discriminación fiscal al no distinguir el origen o destino de la cesión del bien,

USC
CAMPUS DE COMPOSTELA

al igual que no suponen una vulneración de ninguna libertad de circulación (especialmente, la de mercancías o de capitales y pagos, que podrían ser, a nuestro juicio, las principales afectadas) ni una ayuda pública incompatible con las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al no cumplirse ninguno de los presupuestos estudiados en esta materia.

Sin embargo, puede resultar de mayor interés llevar a cabo un examen, desde la perspectiva del establecimiento de las obligaciones formales por el legislador autonómico, relativo a la presentación de la autoliquidación del tributo en las transmisiones onerosas de automóviles.

De acuerdo con el art. 21 TRTCG, las declaraciones o autoliquidaciones deben presentarse directamente en los servicios de gestión tributaria o jefaturas territoriales de la Consejería o en oficinas liquidadoras de distrito hipotecario a cargo de Registradores de la Propiedad, sin perjuicio de las concretas disposiciones que una Orden de la Consejería competente determine. Asimismo, el precepto establece que con esas declaraciones o autoliquidaciones se deberá presentar la documentación que la referida Orden disponga.

A estos efectos, si se atiende a la Orden de la Consellería de Facenda de 9 de diciembre de 2020, por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación de ITPAJD en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regula el pago y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria[561], en su art. 15 se establece que en los supuestos de transmisión de vehículos debe acercarse con la autoliquidación la ficha técnica y el permiso de circulación de este bien.

Siguiendo la dicción del precepto, la redacción parece estar orientada, básicamente, a los vehículos que se encuentren matriculados en España, extremo este bastante lógico toda vez que comprenderá la mayor cantidad de transmisiones patrimoniales gravadas en el territorio de nuestra Comunidad Autónoma. No obstante, conviene detenernos en los supuestos de transmisión onerosa de vehículos importados desde otro Estado Miembro de la Unión Europea no matriculados en España.

En este punto debemos discriminar dos grandes categorías: las adquisiciones en Galicia de un vehículo matriculado en otro Estado Miembro para su uso en el territorio español y las adquisiciones por un residente en la Comunidad Autónoma de un vehículo matriculado en otro

561 *DOG* núm. 249, de 11 de diciembre de 2020.

Estado Miembro para su utilización en otro Estado Miembro[562], resultando ambos supuestos una TPO gravada conforme a las disposiciones normativas de la Comunidad Autónoma de Galicia, a quien corresponderá también su recaudación conforme a los preceptos examinados en la parte introductoria.

Por lo que respecta al primer supuesto, tanto el art. 66 del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial[563], como por el art. 1 del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos[564] se exige, so apercibimiento legal de inmovilización y sanción administrativa, la correspondiente autorización administrativa dirigida a verificar que los vehículos estén en perfecto estado de funcionamiento y se ajusten en sus características, equipos, repuestos y accesorios a las prescripciones técnicas que se fijan en la normativa del ramo.

Esta autorización administrativa, probada mediante el permiso de circulación físico expedido por la Jefatura de Tráfico que se requiere por la Administración Tributaria autonómica, no se hallará en los vehículos matriculados en otro Estado Miembro, motivo por el cual, o bien se realiza en este punto una interpretación del art. 15 de la Orden más laxa que permita adjuntar un permiso de circulación extranjero a la autoliquidación, pues más bien parece interesar a la Administración Tributaria que se trata de ese vehículo y no de otro con diferente valor del declarado a los efectos pertinentes y no tanto su seguridad en carretera – lo cual compete a otra Administración –, o bien se procede a la matriculación previa del vehículo en España en aras a obtener el permiso de circulación.

Esta última sería la solución más recomendable para el supuesto, toda vez que las disposiciones en materia de seguridad vial exigen la obtención del permiso de circulación posterior. El problema en este punto se encontraría en el desarrollo procedimental de esta matriculación. Así, el art. 25 del Reglamento de vehículos indica que para ponerlos en circulación antes de su

562 El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia, en su Resolución de 25 de abril de 2005, ha determinado que la transmisión efectuada en otro Estado Miembro a un residente en España que fue objeto de matriculación en otro Estado Miembro en el mes siguiente de su adquisición no se encuentra dentro del ámbito territorial del impuesto, pues el vehículo no fue objeto de matriculación definitiva en España y no ha surtido efectos en territorio español. En el caso que nos ocupa no se plantea esta situación, excluida del ámbito de aplicación territorial del impuesto en virtud del art. 6.1 LITPAJD, sino la adquisición del vehículo extranjero para su reventa en otro Estado Miembro.

563 *BOE* núm. 261, de 31 de octubre de 2015.

564 *BOE* núm. 22, de 26 de enero de 1999.

matriculación debe adjuntarse certificado oficial que acredite sus características técnicas y su aptitud para circular por las vías públicas, el cual se expedirá por los órganos competentes de la Administración si se trata de vehículos matriculados anteriormente en otro país. Por su parte, el art. 28 determina que la matriculación de los vehículos en España se hará por el propietario ante la Jefatura provincial de su domicilio, lo cual entraña un serio problema en el caso de que sea un residente en otro Estado Miembro.

La solución de la transmisión anterior del vehículo supone, asimismo, una interesante problemática ya que en ese caso, al exigirse para la matriculación los documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones tributarias el sujeto pasivo o bien interesa un aplazamiento para la presentación y pago del impuesto o bien ha de cumplir su obligación sometiéndose a la probabilidad de que le sea admitida la documentación extranjera o no. Mientras se tramita la matrícula definitiva dispondrá el sujeto pasivo de una autorización de circulación temporal de sesenta días de duración –art. 43. 1.2.1, epígrafe d) del Reglamento de vehículos –, documento que podría presentar ante la ATRIGA a efectos probatorios. Dada la complejidad procedimental de las operaciones, debería poder admitirse el documento expedido por otra autoridad de otro Estado Miembro de la Unión Europea, puesto que, en el caso contrario, la Orden de la Consellería estaría suponiendo un interesante supuesto de restricción, desde la esfera procedimental, de la libre circulación de capitales, que no podría hallar su justificación en razones de seguridad pública, puesto que la transmisión que interesa a la norma fiscal no perjudica las consecuencias determinadas por la legislación de seguridad vial aludidas para proceder a la inmovilización del vehículo e imposición de sanciones administrativas si no se obtiene el permiso de circulación o reúne las condiciones técnicas exigidas por la ley española[565].

Por su parte, la transmisión del vehículo matriculado en un Estado Miembro distinto de España realizada en Galicia por un residente en la Comunidad para ser empleado en otro Estado Miembro, en donde será matriculado, implica que necesariamente la Orden dictada por la Consellería debe interpretarse admitiendo el documento de circulación expedido por la autoridad extranjera, dado que no va a tener lugar su matriculación en territorio español, no suponiendo la referida transmisión onerosa un supuesto objetivamente distinto de aquel que tendría lugar en el caso de que el vehículo tuviese matrícula española.

565 En este sentido, debe tenerse en cuenta que el art. 4 de la Directiva 1999/37/CE, del Consejo, de 29 de abril de 1999, relativa a los documentos de matriculación de los vehículos (*DOUE, L* 138, de 1 de junio de 1999) establece que los Estados Miembros deberán reconocer el permiso de circulación expedido por otro Estado Miembro, tanto con miras a la identificación del vehículo en circulación internacional como a la nueva matriculación del mismo en otro Estado Miembro.

Los efectos prácticos a la hora de liquidar el tributo en el caso de que la Administración Tributaria no admitiese el documento extranjero (y es que en la materia la ATRIGA todavía no se ha pronunciado en ninguno de sus procedimientos de información tributaria) implicarían, en el supuesto más extremo, que no se podría tributar la transmisión del vehículo como tal, sino como una transmisión de un bien mueble, cuyo tipo de gravamen se encuentra fijado en el 8%, lo cual implicaría una situación fiscal notoriamente desventajosa (más todavía a medida que aumenta la base imponible, al ser un tipo de gravamen proporcional) si se toma en consideración que los vehículos con permiso de circulación español tienen establecida una cuota fija de 22 o 38 euros según la cilindrada[566].

6.2.2 Tipos de gravamen en adquisición de vivienda habitual

El legislador gallego ha establecido, con carácter diferenciador y privilegiado frente al tipo de gravamen del 9 % en la modalidad TPO y del 1,5 % en la modalidad cuota variable de AJD una serie de tipos impositivos reducidos aplicables en las adquisiciones por los sujetos pasivos de vivienda habitual[567].

Estos tipos impositivos privilegiados se prevén en función de determinadas circunstancias en las que tenga lugar la transmisión, diferenciándose así una regla general de una serie de normas específicas destinadas a las adquisiciones por personas con discapacidad, familias numerosas, jóvenes menores de 36 años o víctimas de violencia de género.

566 Para ilustrar este supuesto con un ejemplo podemos observar cómo un turismo matriculado en Portugal que se enajena en Pontevedra, en el caso de que no se permita tributar por la cuota fija de transmisión de vehículos, si el valor de la base imponible es de 10.000 euros, daría lugar a una cuota de 800 euros, frente a los 22 o 38 euros según la cilindrada de la que se beneficiarían los automóviles con matrícula española.

567 El concepto de vivienda habitual sigue interpretándose, conforme al art. 3.1 TRTCG, según la LIRPF. En cuanto a este concepto nos remitimos a lo ya expuesto en el Capítulo III.

6.2.2.1 Regla general

De acuerdo con el art. 14.2 TRTCG el tipo de gravamen de las transmisiones onerosas de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo es del 7%, siempre que se cumplen los siguientes requisitos:

1) Que la suma del patrimonio de los adquirentes para los cuales vaya a constituir su vivienda habitual y de los demás miembros de sus unidades familiares[568] no exceda la cifra de 200.000 euros más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar. La valoración se realizará conforme a las reglas del IP. A efectos de esta valoración, cuando el adquirente sea titular de otra vivienda no se tendrá en cuenta el valor de la misma ni de las deudas contraídas para su financiación siempre que se procediese a su venta en el plazo máximo de dos años y se acredite que el importe obtenido se destina al pago del precio pendiente o a la cancelación total o parcial del crédito obtenido para la adquisición de cualquiera de las viviendas señaladas dentro del mismo plazo. El justificante documental que acredite este destino debe presentarse en el plazo de un mes desde la venta de la vivienda.

2) La adquisición de la vivienda debe documentarse en Escritura Pública en la que se haga constar expresamente que se destina a vivienda habitual.

3) Si el inmueble fue adquirido por varias personas y no se cumplen los anteriores requisitos, el tipo reducido se aplicará a la parte proporcional de base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición de los contribuyentes que sí los cumplan.

Por su parte, el art. 15.2 TRTCG establece que en la modalidad de AJD, cuota variable, documentos notariales, el tipo de gravamen aplicable en las primeras copias de escrituras que documenten la adquisición de la vivienda habitual o la constitución de préstamos o créditos

568 Sobre este requisito la ATRIGA, en su Consulta Vinculante de 28 de diciembre de 2017 determinó que la convivencia *more uxorio* sin hijos genera que no exista unidad familiar conforme a lo dispuesto en el art. 82 LIRPF. Tomando esto en consideración, en el supuesto de que el inmueble adquirido se destine a vivienda habitual de ambos adquirentes la suma del patrimonio de ellos no puede superar los 200.000 euros entre los dos.

hipotecarios destinados a su financiación[569] será del 1%, sometiéndola a los mismos requisitos que el tipo privilegiado en la modalidad TPO[570].

En el presente caso nos hallamos con un tipo de gravamen reducido que pretende favorecer la adquisición onerosa de la que va a ser vivienda habitual del sujeto pasivo[571], finalidad avalada por las normas de Derecho de la Unión Europea así como por las Instituciones comunitarias[572].

Si se realiza un examen de los presupuestos establecidos por ambos preceptos, no se aprecia ninguna causa de discriminación fiscal por razón de la nacionalidad, al no establecerse requisitos adicionales o imposibles de obtener para los nacionales de otros Estados Miembros en aras a la obtención del beneficio fiscal. Asimismo, no se encuentra en las exigencias ninguna causa que pueda suponer una restricción a las libertades de circulación de los nacionales comunitarios, ni tampoco causa alguna que fundamente una ayuda pública incompatible con el ordenamiento jurídico europeo por conculcar la libre competencia en el mercado interior. Por este motivo, y tomando en consideración la falta de otras normas europeas reguladoras de este gravamen, el

569 Debe recordarse en este punto el cambio de sujeto pasivo en la modalidad AJD por el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, a raíz del Acuerdo del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2018. En su día, FALCÓN Y TELLA ya advertía del grave error que suponía considerar sujeto pasivo al prestatario en la regulación anterior, pues en atención a que el sujeto pasivo debería ser el adquirente del bien o derecho, si se trata de gravar con hipoteca, este debería haber sido considerado siempre el acreedor garantizado, y no el prestatario, toda vez que es la entidad financiera la que adquiere el derecho real de garantía como es la hipoteca, y es igualmente la entidad financiera aquella en cuyo interés se expide la Escritura Pública (*Cfr*. FALCÓN Y TELLA, R., *Impuesto sobre Transmisiones… cit.,* pp. 111-112).

570 Resulta particularmente llamativo que el precepto requiera como una exigencia adicional el hecho de que la adquisición conste en Escritura pública notarial, toda vez que ese es precisamente el hecho imponible con arreglo al art. 28 LITPAJD, lo cual la convierte en un requisito fútil. Esta exigencia se reiterará en deducciones cuyo estudio se realizará posteriormente.

571 Sobre esta cuestión, la Consulta Vinculante de la Secretaría General Técnica y del Patrimonio de la Consellería de Facenda de 26 de octubre de 2017 indicó que el tipo de gravamen se aplica a la transmisión de inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual, y no a la constitución de otros derechos reales, tomando en consideración que ello supone otro hecho imponible distinto de la transmisión patrimonial onerosa, sujetos ambos a la misma figura impositiva. Por ello, no procede la aplicación del tipo de gravamen reducido para adquisición de vivienda habitual en adquisiciones de nuda propiedad de inmueble por actos o negocios *inter vivos,* dado que la adquisición no lleva aparejado el derecho de goce de la misma. Tampoco procede para la constitución del usufructo al no conllevar la adquisición de la propiedad del inmueble. En esta misma línea se encuentra la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, para lo cual se puede advertir su Resolución de 8 de mayo de 2014. Por su parte, recae sobre el sujeto pasivo la carga de la prueba en relación con los hechos demostrativos de la habitualidad y uso efectivo de la vivienda (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 12 de abril de 2013).

572 Explica BALAGUER PÉREZ que, si bien la vivienda es competencia de los Estados Miembros, es necesario que se considere el Derecho de la Unión Europea en diversos aspectos. Así, por un lado se encuentran los servicios de interés general que se ven afectados por la normativa comunitaria y entre los cuales se halla la vivienda social y, por otro lado, es necesario tener en cuenta que las Instituciones se han pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la vivienda y las personas sin hogar o colectivos vulnerables, de tal suerte que la protección de este bien preciado supone también un punto de incidencia política comunitaria que debe incardinarse en la legislación de la UE en relación con las competencias que sí le han sido atribuidas por los Estados. *Cfr*. BALAGUER PÉREZ, A., *El derecho a la vivienda en el Derecho constitucional europeo,* Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018, pp. 147-148.

establecimiento de los tipos impositivos reducidos en las modalidades TPO y AJD merecen un juicio positivo.

6.2.2.2 Adquisición por discapacitados

El art. 14.3 del Decreto Legislativo 1/2011 establece un tipo de gravamen del 3% para las transmisiones patrimoniales onerosas de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual del sujeto pasivo siempre y cuando se cumplan los requisitos que a continuación se procede a exponer. En idénticos términos, el art. 15.3 TRTCG determina en la modalidad AJD el tipo de gravamen del 0,5% en las primeras copias de escrituras que documenten la adquisición del inmueble o la constitución de préstamos con garantía real hipotecaria para tal fin.

En ambos casos, en primer lugar, es necesario que en la fecha de devengo el adquirente sea una persona con discapacidad física, psíquica o sensorial con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, condición que ha de acreditar en el momento de presentación del impuesto con la justificación adecuada y suficiente.

Por su parte, la adquisición debe documentarse en Escritura Pública, en donde ha de constar expresamente la finalidad de destinarla a constituir su vivienda habitual.

Al igual que acaecía en la deducción anterior, en el caso de que el inmueble hubiese sido adquirido por varias personas y no se cumplan en todas los anteriores requisitos, el tipo reducido se aplicará exclusivamente a la parte proporcional de base liquidable correspondiente al porcentaje de participación en la adquisición de los contribuyentes que sí los cumplan.

El establecimiento de un incentivo fiscal en la imposición indirecta para la adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad resulta un objetivo pretendido por las diferentes políticas llevadas a cabo por los distintos niveles de Administración Pública, no suponiendo las políticas derivadas de la Unión Europea una excepción a esta premisa[573].

573 La Comisión ha señalado que para conseguir una Europa libre de obstáculos para las personas con discapacidad, los Estados Miembros deben integrar la accesibilidad en todas las políticas y medidas pertinentes. La eliminación de obstáculos y el fomento de la emancipación e independencia de las personas con discapacidad debe ser fomentada en aras a la igualdad de estas personas, eliminando todos los obstáculos que siguen impidiendo su acceso a la información, productos, servicios y vivienda. Confróntese la citada Comunicación de la Comisión Europea COM (2021) 101 final, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones titulada "Una unión de la igualdad: estrategia sobre los derechos de las personas con discapacidad para 2021-2030", Bruselas, 2021.

En la presente deducción no se aprecian elementos que hagan suponer una contravención de las normas jurídicas comunitarias. El único aspecto en el que se debe hacer hincapié, como ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad, se encuentra en la obligación formal relativa a la acreditación del estado de discapacidad del sujeto pasivo en los términos del art. 3.3 TRTCG, a cuya exposición nos remitimos en cuanto pudiera llegar a suponer un supuesto de discriminación fiscal procedimental en el caso de no poder obtener el obligado con discapacidad no residente el medio documental correspondiente si no le fuere admitido el correspondiente expedido por su Estado Miembro[574], la cual podría conllevar la imposibilidad de aplicación de los tipos de gravamen reducidos, tributando la adquisición de vivienda habitual en cuatro puntos porcentuales más y la cuota variable de AJD en un 0,5% adicional, en aquellos supuestos en que la operación estuviese sujeta a esta última.

6.2.2.3 Adquisición por familias numerosas

El art. 14.4 TRTCG establece un tipo de gravamen reducido del 3% para las transmisiones patrimoniales onerosas de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de una familia numerosa. Del mismo modo, el art. 15.4 del instrumento normativo regula un tipo de gravamen reducido del 0,5% para la modalidad AJD aplicable a las primeras copias de escrituras que documenten estas adquisiciones o la constitución de préstamos o créditos con garantía hipotecaria destinados a su financiación.

En ambos casos, la obtención del derecho a aplicar los tipos de gravamen reducidos se somete a la concurrencia de los siguientes requisitos[575]:

1) Que el adquirente sea miembro de una familia numerosa con título oficial en vigor y destine el inmueble a la vivienda habitual de su familia, condición que se acreditará

574 En este sentido, el art. 13 de la Orden de la Consellería de Facenda de 9 de diciembre de 2020, anteriormente aludida, señala que la discapacidad se tiene que probar o bien por certificación o resolución expedida por el órgano competente referida a la fecha de devengo del impuesto, no siendo necesaria si ha sido competente la Administración gallega (lo que hace ver que son válidas las de otras Comunidades Autónomas, por lo que debieran valer también las expedidas por otros Estados Miembros) o si son pensionistas de la Seguridad Social con pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez el justificante (entendemos que también debería admitirse el expedido por los servicios de Seguridad Social de otros Estados Miembros) o en caso de incapacidad judicial.

575 Según la doctrina administrativa de la ATRIGA (confróntese su Consulta Vinculante de 18 de noviembre de 2019), todos y cada uno de los requisitos deben darse en el momento en el que el sujeto pasivo adquiere el inmueble.

mediante título oficial en vigor en el momento de presentación de la declaración del impuesto.

2) Que la suma del patrimonio de todos los miembros de la familia numerosa no exceda de 400.000 euros más 50.000 euros adicionales por cada miembro superior al mínimo para obtener la condición de familia numerosa.

3) La adquisición debe documentarse en Escritura Pública en donde conste la finalidad de destinarla a vivienda habitual.

4) En el caso de que el inmueble hubiese sido adquirido por varias personas y no se cumplan los anteriores requisitos, el tipo reducido se aplicará a la parte proporcional de base liquidable.

El establecimiento de esta deducción y de las exigencias determinadas legalmente para obtener el derecho a su práctica no parecen suponer una contradicción de la normativa europea, toda vez que ni generan un supuesto de restricción no amparada en los Tratados de las diferentes libertades de circulación que tutelan el mercado interior[576] ni constituye una ayuda pública incompatible con el desarrollo de la libre competencia en su seno.

Por lo que respecta al ámbito de la no discriminación fiscal proscrita en el art. 18 TFUE, recordando lo expuesto en el Capítulo correspondiente al estudio del IRPF, el concepto jurídico de familia numerosa reconocido en la norma estatal no supone una discriminación directa ni indirecta por razón de la nacionalidad en detrimento de los derechos del resto de ciudadanos europeos, al igual que la obtención del título que acredite tal condición no se encuentra sometido a un régimen de mayor complejidad que para los nacionales españoles.

En este punto debe advertirse un supuesto de mayor interés en el que se podrían ver en detrimento los intereses patrimoniales de los nacionales integrados en familias numerosas procedentes de otros Estados Miembros de la Unión Europea que deciden, para su primera

576 En este sentido, dada la finalidad del beneficio fiscal adicional establecido para estos supuestos, el hecho de que los miembros de la familia numerosa deban residir en la vivienda cuya transmisión se grava, lo cual implica la residencia de todos ellos en el territorio gallego, no supone una restricción a diferencia de otros supuestos, dado que lo que el legislador pretende es establecer un beneficio fiscal especial para favorecer la obtención de vivienda habitual para todas estas personas, pues en caso contrario el sujeto pasivo adquirente se vería beneficiado por un tipo impositivo del 7% frente al régimen general del 9% de las transmisiones de inmuebles en la modalidad TPO, y de un 1% frente al 1,5% del régimen general en la modalidad AJD.

instalación en España, ubicar su residencia en una vivienda ubicada en la Comunidad Autónoma de Galicia, sin realizar con carácter previo los trámites para obtener el título de familia numerosa en territorio español.

Al efecto, si bien es cierto que el TRTCG no establece en principio ningún impedimento para la obtención del derecho a aplicar el tipo de gravamen reducido en la adquisición, sí se está requiriendo indirectamente – extremo al que adicionalmente alude el art. 13 de la ya citada Orden de la Consellería de Facenda de 9 de diciembre de 2020 – que con carácter previo a la obtención de la vivienda en el territorio se esté en posesión del título expedido por la Administración autonómica, dado que el mismo ha de poseerse por el adquirente en la fecha de devengo, que será el día en el que se realice el acto o contrato gravado por el tributo conforme dispone el art. 49.1 TRLITPAJD.

De esta manera, para evitar una discriminación fiscal de carácter procedimental contraria al art. 18 TFUE, debería poder admitirse por la Administración Tributaria de Galicia el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente del Estado Miembro de procedencia del adquirente, siempre y cuando los requisitos exigidos en el país de origen sean objetivamente comparables a los requeridos en el territorio autonómico, dado que si no lo son no nos hallaremos ante un verdadero supuesto de discriminación fiscal procedimental contrario a la normativa europea (*cfr.* STJUE de 14 de diciembre de 2006, *Denkav Internationaal y Denkavit France,* asunto C-170/05[577]; y Sentencia de 20 de enero de 2011, *Comisión/Grecia,* asunto C-155/09[578]).

6.2.2.4 Adquisición por menores de 36 años

El art. 14.5 TRTCG establece, al igual que se ha estudiado en el epígrafe anterior, un tipo de gravamen reducido del 3% para las transmisiones patrimoniales onerosas de inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual de un adquirente de edad inferior a los 36 años. Del mismo modo, el art. 15.5 del instrumento normativo regula un tipo de gravamen reducido del 0,5% para la modalidad AJD aplicable a las primeras copias de escrituras que documenten estas adquisiciones o la constitución de préstamos o créditos con garantía hipotecaria destinados a su financiación.

La obtención del derecho a deducir por el sujeto pasivo se somete a las mismas condiciones que las determinadas para el beneficio fiscal anterior, a excepción del importe de patrimonio

577 Identificador ECLI:EU:C:2006:783.
578 Identificador ECLI:EU:C:2015:765.

máximo adicional de los miembros de la unidad familiar del sujeto pasivo, que se reduce de 50.000 a 30.000 euros[579].

Si se analizan desde la perspectiva teleológica estos dos tipos impositivos privilegiados, resulta indubitado que tienen por objeto el favorecimiento de la emancipación de los jóvenes mediante la adquisición de nueva vivienda, generalmente la primera, aunque el precepto no exige que así lo sea a diferencia de lo que acaecía en otros beneficios fiscales como en la reducción por la adquisición de dinero destinado a esta obtención en sede del gravamen sobre transmisiones *inter vivos*.

De acuerdo con los datos ofrecidos por el Instituto Nacional de Estadística, en el año 2020 el 55% de los jóvenes de 25 a 29 años y el 25,6% de los comprendidos entre los 30 a 34 vivía con sus padres o con alguno de ellos, siguiendo una tendencia creciente consolidada en los últimos años debido a factores diversos entre los que se encuentran la inestabilidad económica, las dificultades en el acceso al empleo o la imposibilidad de obtener un ahorro suficiente para lograr una emancipación económica[580].

Debe notarse, asimismo, que aquellos jóvenes que han logrado la emancipación respecto a sus padres lo han hecho mayoritariamente mediante el perfeccionamiento de contratos de arrendamiento y no mediante la adquisición en propiedad de su nueva vivienda. Esta situación ha generado que tanto a nivel estatal como en múltiples Comunidades Autónomas se hayan establecido beneficios fiscales que favorezcan el régimen de adquisición en propiedad mediante la reducción de sus costes[581], tal y como es el caso que nos ocupa en la deducción objeto de estudio en Galicia.

---

579 Resulta interesante traer a colación en este punto que, según la doctrina de la Administración Tributaria de Galicia, en su Consulta Vinculante de 9 de agosto de 2019, la adquisición de un terreno por sí solo no merece la consideración de vivienda, sino que hay que realizar en el mismo una edificación para este fin, por lo que para calcular el patrimonio de los adquirentes habrá que tenerse en cuenta tanto el valor de adquisición del terreno como el de construcción de la vivienda en él sin deducción de la deuda asumida para financiar la adquisición de aquel o la construcción de esta, así como el resto del patrimonio de los adquirentes para los que vaya a constituir su vivienda habitual.

580 *Cfr.* INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE), *Encuesta continua de hogares, año 2020,* Madrid, 2020, p. 6. Documento disponible en acceso abierto para su consulta en el *link:* https://www.ine.es/prensa/ech_2020.pdf

581 Algunos ejemplos de la legislación autonómica se aprecian en el tipo de gravamen privilegiado del 0.01% en la adquisición de vivienda habitual por menores de 36 años previsto en el art. 25.4 del Decreto Legislativo 1/2013 por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos; en la adopción del tipo de gravamen reducido del 6% para el contrato de promesa u opción de compra y del 5% para la adquisición de vivienda reconocido en el art. 19 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de medidas tributarias de Castilla-La Mancha); o en el tipo privilegiado del 5% para adquisiciones efectuadas por menores de 30 años reconocido en el art. 9.3 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por que se aprueba el texto refundido de la ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado a Cantabria.

Realizando un examen de las exigencias requeridas por los preceptos anteriormente aludidos, de nuevo no nos hallamos con ningún punto de fricción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

De esta manera, no se aprecia en el establecimiento de las deducciones ningún elemento que suponga un trato desfavorable para los nacionales de otros Estados Miembros, pudiendo acceder los jóvenes de edad inferior a los 36 años procedentes de ellos a los mismos en similares condiciones a las que lo haría un joven gallego. Por su parte, tampoco se aprecia en el establecimiento de las exigencias ninguna restricción directa o encubierta a las libertades de circulación comunitarias[582] ni ninguna ayuda pública incompatible con el mercado interior al no establecer la sujeción de la adquisición de vivienda al hecho de que deba intervenir en su transmisión o elaboración ningún productor o intermediario radicado en Galicia o con condiciones específicas.

6.2.2.5 Adquisición por víctimas de violencia de género

Conforme al art. 14.8 TRTCG, se encuentran beneficiadas con un tipo de gravamen reducido del 3% en la modalidad TPO las adquisiciones de inmuebles que vayan a destinarse a vivienda habitual de aquellas adquirentes que se encuentren en alguna de las situaciones descritas por la Ley de violencia de género de Galicia. Al efecto, resulta necesario acreditar esta situación[583], que el precio de la vivienda no exceda de 150.000 euros, y que la adquisición se documente en Escritura Pública en donde se explique la finalidad de convertir el inmueble en la vivienda habitual.

Por su parte, el art. 15.8 del instrumento normativo establece un tipo reducido del 0,5% aplicable a la modalidad AJD, cuota variable de los documentos notariales para las primeras copias de estas escrituras de adquisición.

582 De manera particular, se debe recordar que el concepto de vivienda habitual de la norma es el mismo que el ya estudiado en la LIRPF, de tal suerte que la permisión de causas justificadas para el abandono de la misma no resulta un óbice para la obtención del beneficio ni una hipotética fuente de restricción de libertades de circulación. En este sentido, si se aprecia la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de mayo de 2023 (identificador ECLI:ES:TSJGAL:2023:3837), se puede apreciar la aceptación, en la interpretación del precepto, de causas de justificación de peso que motiven el cambio de domicilio para mantener el beneficio fiscal, como las necesidades por nacimiento de hijos del sujeto pasivo.

583 De acuerdo con la doctrina de la Administración Tributaria de Galicia, plasmada en su Consulta Vinculante de 3 de marzo de 2022, la situación de violencia de género tiene que darse en la adquirente en el momento de devengo del impuesto, debiendo acreditarse por cualquiera de las formas a las que alude la ley gallega de violencia de género. En este sentido, el dictado de una orden de protección por el órgano instructor supone un medio probatorio de la referida situación, pero en ella debe hacerse constar su vigencia en la fecha de devengo para poder aplicar los tipos de gravamen reducidos.

Tomando estas circunstancias en consideración, resulta evidente que la finalidad del legislador autonómico es la de propiciar la adquisición de una nueva vivienda por aquellas mujeres que hayan sido víctimas de conductas tipificadas en la legislación penal como conductas de violencia de género. Al efecto, ninguno de los requisitos establecidos merece, a nuestro juicio, una consideración negativa respecto a las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, toda vez que se persigue un objetivo legítimo tutelado por sus preceptos tal y como es la protección de las víctimas y no se establece en ningún caso una medida que pueda implicar un supuesto de discriminación fiscal, sustantiva ni procedimental, por razón de la nacionalidad de la víctima[584], ni ningún supuesto restrictivo de libertades de circulación comunitarias o ayuda pública incompatible.

6.2.3 Tipo de gravamen en transmisiones de embarcaciones de recreo y motores marinos

De conformidad con el art. 14.6 TRTCG, las transmisiones patrimoniales onerosas de embarcaciones de recreo y motores marinos se encuentran gravadas con un tipo impositivo privilegiado del 1%[585].

Si bien en principio el precepto legal no parece suscitar ningún problema en relación con el ordenamiento jurídico comunitario, puesto que no supone ninguna fuente de discriminación fiscal, restricción de la libre circulación de mercancías o de establecimiento ni ayuda pública incompatible, debemos atender a las exigencias establecidas por la potestad autonómica en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales por los sujetos pasivos en estas transmisiones.

Si se atiende al art. 15 de la Orden de la Consellería de Facenda de 9 de diciembre de 2020, anteriormente aludida, en las transmisiones de embarcaciones de recreo no se puede obtener el derecho a practicar la autoliquidación con el tipo de gravamen reducido en el caso de que no se presente con ella copia de la hoja en donde se halle la inscripción de la nave en el Registro de embarcaciones de la Capitanía Marítima o licencia de navegación.

584 En este sentido debemos recordar, como ya se indicaba en el Capítulo IV, que la ley gallega de violencia de género, norma autonómica de complemento de las disposiciones estatales (en especial, la LOMPIVG) e internacionales (tal y como es el caso del Convenio de Estambul o la CEDAW) en la materia, no establece un régimen diferenciado en cuanto al acceso a los medios y situaciones. Asimismo, se debe recordar en este punto la apreciación realizada entonces relativa a las conductas de violencia de género acaecidas en territorio de otro Estado Miembro.

585 En el presente supuesto no se prevé por el art. 15 TRTCG un tipo de gravamen privilegiado para la cuota gradual de AJD, documentos notariales, para aquellos supuestos en los que la transmisión se documente en Escritura Pública, motivo por el cual se debe entender que tributa de acuerdo con el tipo de gravamen general del 1,5%.

Esta situación plantea una interesante problemática en aquellos supuestos en los que el objeto de la enajenación que se grava en la modalidad TPO es una embarcación de recreo extranjera, bien sea la adquisición realizada por un residente de la Comunidad Autónoma o bien cuando se realiza por un residente en la Comunidad a un residente de otro Estado Miembro[586].

Para dar respuesta a esta problemática conviene proceder al examen sucinto de una serie de disposiciones contenidas en el ámbito del Derecho Marítimo. Así, en primer lugar, disponen los arts. 91 y 92 de la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima[587] que el buque no puede ostentar dos nacionalidades (en el caso que nos ocupa, la de origen y la española), motivo por el cual debe causar baja en primer lugar en la extranjera o hallarse en trámites para ello antes de procederse al abanderamiento en España.

Por su parte, con arreglo a lo dispuesto en el art. 22 del Real Decreto 1027/1989, de 28 de julio, sobre abanderamiento, matriculación de buques y registro marítimo[588], la nave extranjera que se importa podrá navegar en mar español provisto de un pasavante provisional expedido por el Cónsul español que proceda, para dirigirse a puerto nacional, no teniendo en ningún caso ese pasavante validez por plazo superior a seis meses, dentro del cual el titular solicitará el abanderamiento en la Autoridad Marítima.

Ante esta situación, una primera vía para evitar la pérdida del beneficio fiscal se encontraría en presentar, junto con la autoliquidación del tributo, la licencia de navegación. No obstante, esta no resulta una solución jurídicamente satisfactoria para las pretensiones del adquirente de la nave que no ostenta esta autorización administrativa (al efecto, el art. 165 de la Ley de Navegación Marítima señala que la licencia y formación correspondiente para la navegación se requiere para la persona que ostente el mando y jefatura de la nave, no exigiéndose la misma con respecto a los titulares de la misma, que son los que ostentan la facultad para su enajenación) o que la ostenta otorgada por otro Estado Miembro, si la misma no se reconoce en Galicia a estos efectos.

586 La adquisición de una embarcación en el extranjero por un residente fiscal en España está sujeta a TPO puesto que el obligado al pago del impuesto, adquirente del bien, tiene su residencia en el territorio nacional. La posterior venta del barco efectuada por este residente a un no residente también está sujeta en España pues desde aquella adquisición la embarcación se encuentra en ese territorio, si bien el sujeto pasivo obligado al pago del tributo es la persona que realiza la nueva adquisición, a pesar de no tener su residencia fiscal en España (Consulta General de la Dirección General de Tributos de 2 de diciembre de 2002).

587 *BOE* núm. 180, de 25 de julio de 2014.

588 *BOE* núm. 194, de 15 de agosto de 1989.

Una segunda solución consistiría, por tanto, como ya se ha apreciado, en la obtención de un pasavante provisional para efectuar el posterior abanderamiento en España, mas ello supone una doble problemática.

Así, en el caso de que el adquirente fuese un residente en Galicia y su finalidad consistiese en el posterior empleo de la embarcación de recreo en aguas españolas, el problema se encontraría en la necesidad, para poder obtener el derecho a deducir por medio del cumplimiento de la obligación formal, de lograr la inscripción y abanderamiento en el Registro de Embarcaciones con carácter previo a la presentación de la autoliquidación por el impuesto.

Se debe recordar que el art. 102.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece un plazo para la presentación de autoliquidaciones y documentos de treinta días hábiles a contar desde el momento en el que se cause el acto o contrato, motivo por el cual, en el caso de que la inscripción no hubiese sido realizada, no se podría aportar y no se daría el derecho a practicar el tipo de gravamen reducido, a menos que se presentase en un momento posterior en el seno de un procedimiento de gestión tributaria o inspección incoado a tal efecto, lo cual no deja de generar una mayor complejidad a la hora de ejercer el derecho a deducir con respecto a estos aspectos procedimentales.

Por su parte, si el adquirente es residente de otro Estado Miembro pero Galicia es la Comunidad Autónoma competente por producirse en su territorio el negocio jurídico de transmisión conforme a las reglas del art. 33 de la Ley 22/2009, o bien se procede en la forma descrita en el párrafo anterior o bien se opta por no practicar la inscripción en el Registro de embarcaciones en España y no se puede obtener el derecho a aplicar el tipo de gravamen reducido, debiendo tributar por el general examinado del 8%, lo cual supone un incremento de siete puntos porcentuales en la determinación del tipo de gravamen y una notoria carga fiscal en comparación con las transmisiones que se realizan con las naves de pabellón español.

Esta situación genera que, desde la óptica del cumplimiento de la obligación formal, se esté creando una situación contraria al ordenamiento jurídico europeo por las siguientes causas:

1) En relación con el principio de no discriminación fiscal procedimental proscrito por el art. 18 TFUE, debemos atender al hecho de que la Orden de la Consellería en verdad no está estableciendo un criterio diferenciador por la residencia del sujeto pasivo, sino del

abanderamiento de la nave de recreo. No obstante, el establecimiento de la exigencia de la inscripción en el Registro de la Capitanía Marítima española vetando otras inscripciones de análoga significación y utilidad expedidas por autoridades marítimas de otros Estados Miembros no deja de suponer una mayor carga burocrática para obtener el derecho a deducir por aquellos nacionales residentes en otros Estados Miembros que quieren dedicar el uso de la embarcación con abanderamiento de otro Estado en su lugar de residencia.

2) En relación con la libre circulación de capitales[589], el establecimiento de las referidas cargas burocráticas adicionales supone la creación de condiciones que desincentivan el tráfico de estos bienes entre particulares, no hallándose a nuestro juicio avaladas por los motivos previstos en el art. 65 TFUE ni otros jurisprudencialmente admitidos, máxime si se toma en consideración la unificación europea de sus exigencias técnicas y la proclamación de su libre circulación en los términos previstos en la Directiva 2013/53/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de noviembre de 2013, relativa a las embarcaciones de recreo y a las motos acuáticas[590].

Por todo ello, consideramos que resultaría más pertinente llevar a cabo una reforma normativa de la norma reglamentaria en aras a poder admitir la inscripción en Registros análogos regidos por las autoridades marítimas y portuarias de otros Estados de la Unión Europea para aquellos supuestos en que se realicen estas transmisiones de embarcaciones de recreo[591].

6.2.4 Tipo de gravamen en adquisición de vivienda en zonas rurales

El art. 14.7 del Decreto Legislativo 1/2011 establece un tipo de gravamen reducido del 6% para aquellas transmisiones patrimoniales onerosas de inmuebles de uso vivienda que se encuentren en alguna de las parroquias que merezcan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales,

589 No se refiere la libre circulación de mercancías toda vez que, en su seno, nos hallaríamos más ante una transmisión realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad económica, lo que la haría una transmisión sujeta a IVA, tributo del que Galicia no tiene cedidas competencias normativas, y no a TPO, mas los argumentos son perfectamente aplicables a este otro tributo.

590 *DOUE, L* 354, de 28 de diciembre de 2013.

591 Todo lo expuesto genera que nos hallemos en este punto en severa disconformidad con la doctrina jurisprudencial de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia plasmada en su Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (identificador ECLI:ES:TSJGAL:2021:6554). En este pronunciamiento el Alto Tribunal autonómico ha señalado que la jurisprudencia del TJUE relativa al no condicionamiento del derecho a deducir al cumplimiento de obligaciones formales sin tener en cuenta los requisitos materiales no debía aplicarse en materia de tributos no armonizados, cuando ya se ha evidenciado en anteriores resoluciones expuestas en esta investigación que la regulación interna de los Estados, aún cuando la Unión no tiene competencias en la materia, debe tener lugar en cumplimiento del ordenamiento jurídico comunitario.

pudiendo el sujeto pasivo aplicar un tipo impositivo del 5% si el inmueble adquirido se tratare de su vivienda habitual.

Para estas transmisiones en particular no se prevé por el art. 15 ningún tipo de gravamen privilegiado para las primeras copias de escrituras notariales sujetas a la cuota variable de la modalidad actos jurídicos documentados, por lo que en principio resultaría de aplicación el tipo general del 1,5%, siempre y cuando no nos hallásemos ante la adquisición de vivienda habitual por parte del sujeto pasivo, cuando correspondería el tipo privilegiado que, en función del cumplimiento de las distintas circunstancias, procediese dentro de los examinados con anterioridad. En todo caso se debe recordar que son incompatibles entre sí la modalidad TPO y la cuota variable de la modalidad AJD.

En aras a poder conocer cuáles son los núcleos de población privilegiados por este beneficio fiscal en cuanto a las transmisiones de viviendas se debe acudir a la Orden de la Consellería de Facenda de 9 de febrero de 2017, por la que se determinan las parroquias que tienen la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales a efectos de las deducciones previstas en los apartados siete del art. 16 y ocho del art. 17 del TRTCG[592]. En esta norma reglamentaria se establece que los incentivos tienen la finalidad de favorecer la adquisición de vivienda por familias numerosas, discapacitados y jóvenes en áreas rurales, en aras a evitar la despoblación de estas zonas gallegas, caracterizadas por la baja concentración demográfica, motivo por el cual estas áreas deben ser correctamente delimitadas en la geografía autonómica a la luz de los datos que publique el Instituto Gallego de Estadística.

Si bien es cierto que la norma reglamentaria se ha dictado primordialmente para el desarrollo de las deducciones a cuota que se estudiarán en un momento posterior del presente Capítulo, la remisión que efectúa el texto refundido a la misma implica necesariamente que los núcleos poblacionales descritos en su Anexo se verán en todo caso beneficiados al establecerse un tipo de gravamen privilegiado para las transmisiones patrimoniales onerosas de los inmuebles de uso vivienda establecidos en los mismos, sin tener que reunir las exigencias de pertenencia y residencia de familias numerosas, discapacidad o juventud.

Examinadas estas cuestiones procede llevar a cabo su análisis conforme a las normas jurídicas del Derecho Europeo. Con este fin debemos *prima facie* entender que las transmisiones

592 *DOG* núm. 29, de 10 de febrero de 2017.

beneficiadas han de corresponder en todo caso a inmuebles de uso vivienda, quedando excluidos consecuentemente del ámbito de aplicación objetiva del beneficio fiscal los bienes raíces con usos distintos al mismo, tal y como podría ser el caso de fundos rústicos, los cuales se verán, en su caso, beneficiados por otros privilegios fiscales que se estudiarán posteriormente.

Al efecto, la Consulta Vinculante de la Administración Tributaria de Galicia de 6 de octubre de 2020 ha expuesto que por inmueble de uso vivienda se ha de entender, en los términos descritos en el art. 3 TRTCG, una edificación destinada a la residencia de las personas físicas, consistiendo en una estancia con cierto sentido de permanencia, con exclusión de aquellas actividades que por definición no la tienen como sería el caso de arrendamientos de temporada o explotación de viviendas o apartamentos turísticos[593].

El concepto fiscal de vivienda también ha sido interpretado por la Dirección General de Tributos en virtud de diversas Consultas Vinculantes tales como la de 15 de junio de 2016 o la de 17 de julio de 2020, señalando en ellas que la vivienda consiste en un edificio o parte del mismo destinado a la habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica. En esta misma línea, la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo[594] ha señalado que la vivienda es un concepto jurídico indeterminado del que se ha dictado todo un cuerpo de profusa legislación de la que se desprende que es aquel espacio físico donde el ser humano puede desarrollar sus actividades vitales al resguardo de agentes externos.

Efectuando este examen comparativo del concepto de vivienda, la doctrina administrativa dada por la ATRIGA en la Consulta anteriormente referida resulta en cierto sentido preocupante en relación con diversos aspectos de su definición si se pone en comparación con la normativa de la Unión Europea.

Así, si bien es cierto que la finalidad del beneficio fiscal resulta, una vez más, la de combatir la despoblación rural en aquellas parroquias y áreas en donde existe un relevante decrecimiento

593 Por su parte, la Administración tributaria autonómica también ha delimitado negativamente en aras a la aplicación del tipo impositivo reducido su posibilidad de emplearlo para la imposición de inmatriculaciones o expedientes de dominio en relación con estas viviendas, toda vez que la pretensión del beneficio fiscal se encuentra en el fomento de la adquisición de viviendas en zonas poco pobladas y la promoción del asentamiento con carácter permanente, con los consiguientes beneficios que ello supone para el entorno (Consulta Vinculante de 5 de abril de 2023).

594 Adviértase, *verbi gratia,* la Sentencia de 5 de junio de 1992.

demográfico[595], también es cierto que la necesidad de permanencia o el veto radical de ciertas actividades que lograrían este fin o lo incentivarían podría establecer ligeras fricciones en casos concretos.

Si se atiende a la Consulta, la vivienda cuya transmisión se beneficia requiere, para poder ser definida como tal, de *cierta permanencia.* Resulta indubitado que el interés de incrementar la población necesita la vivencia de nuevas personas en esas áreas rurales, sin necesidad de que se mantengan en la misma de una manera continuada, motivo por el cual el propio texto refundido también establece un tipo de gravamen reducido en un punto porcentual más para aquellos casos en los que la vivienda merezca la consideración de habitual. No obstante, al no determinarse el grado de permanencia en la vivienda no habitual por la doctrina administrativa debemos entender, para que sea conforme con el Derecho de la Unión Europea, que la misma ha de ser mantenida al menos en determinados períodos del ejercicio sin necesidad de una vivencia tan continuada (por ejemplo, resultando ser una segunda residencia).

En caso contrario a esta premisa resultaría posible que aquellos nacionales de otros Estados Miembros no se pudiesen ver beneficiados con el tipo de gravamen reducido del 6%, debiendo tributar al 9%, con respecto a adquisiciones de viviendas en esas zonas para hallarse en períodos concretos[596], situación con la que se podría crear un supuesto de discriminación fiscal indirecta al pretender beneficiar sólo a los gallegos en la práctica.

No obstante lo expuesto, debemos tomar en consideración que la norma tampoco puede ser empleada por estos sujetos pasivos de manera abusiva, ya que la pretensión por la potestad autonómica es la de establecer una medida tributaria que incentive la repoblación de los núcleos descritos por medio de la Orden de la Consellería de Facenda, de tal suerte que la exigencia de una cierta permanencia no supondría una verdadera transgresión de los preceptos del ordenamiento jurídico europeo, máxime cuando estas mismas condiciones se exigirían a los sujetos pasivos de nacionalidad española con residencia en otros Estados Miembros.

595 Aspectos estos reconocidos por la ATRIGA en su Consulta Vinculante de 18 de marzo de 2022, en la cual ha indicado que el emplazamiento de los inmuebles en las zonas determinadas por la Orden constituye una *conditio sine qua non* para la obtención del derecho a aplicar el tipo de gravamen reducido, toda vez que la finalidad de la medida es potenciar el atractivo de esas concretas zonas dentro de la geografía gallega para el incremento de su demografía y la explotación de sus recursos.

596 Un ejemplo práctico podría consistir en la adquisición de una vivienda unifamiliar por parte de un sujeto pasivo residente en Portugal en la parroquia de Santa María de Oia (Pontevedra) a la que acudiría sólo en ciertos momentos del año como por ejemplo durante las vacaciones estivales.

Por lo que respecta al veto por la ATRIGA de la práctica del beneficio fiscal en las transmisiones de inmuebles de uso vivienda para el ejercicio de arrendamientos de temporada o explotación de uso turístico sí que podríamos hallarnos ante una problemática de mayor severidad en relación con la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento protegidas por los Tratados.

Recordando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la finalidad del reconocimiento de estas libertades de circulación estriba en la posibilidad de que los nacionales de los Estados Miembros puedan ejercer en condiciones de igualdad con respecto a los nacionales de ese otro Estado el desarrollo de su actividad empresarial o la realización de inversiones, respectivamente, sin verse acuciados por un trato normativo en el ámbito fiscal menos favorable en su ejercicio, de tal suerte que lo hagan menos atractivo o desincentiven su mantenimiento (*cfr*: STJUE de 22 de enero de 2009, *STEKO Industriemontage,* asunto C-377/07[597]; y Sentencia de 30 de junio de 2016, *Feilen,* asunto C-123/15[598]).

En el caso que nos ocupa, el veto realizado a las actividades de explotación del inmueble en arrendamiento, ordinario o turístico, debe ser considerado desproporcionado a la finalidad que persigue y, por ello, contrario al ordenamiento comunitario. Así, la propia Administración Tributaria de Galicia ha reconocido en su Consulta Vinculante de 6 de octubre de 2020 que la finalidad del establecimiento de beneficios fiscales en estas transmisiones patrimoniales se hallaba en potenciar el atractivo de esas áreas rurales para incrementar su población y la explotación de sus recursos.

Por lo tanto, si bien es cierto que los inmuebles objeto de la transmisión han de estar destinados al uso de vivienda, aunque sea esporádica, para incrementar la población, siempre que se mantenga ese uso por el sujeto pasivo debería poder admitirse la explotación de negocios tales como el arrendamiento de temporada (piénsese por ejemplo en el alquiler de habitaciones para jornaleros o trabajadores por momentos concretos del año agrícola) o el turístico (tal y como puede ser el supuesto de las casas de turismo rural), toda vez que si también se pretende la explotación de los recursos que el rural gallego ofrece, no beneficiar estas inversiones resultaría contrario al propio fin de la norma fiscal, a la vez que una restricción encubierta de las referidas libertades de circulación por el establecimiento de un trato fiscal más pernicioso en los momentos iniciales de esos negocios e inversiones.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

597 Identificador ECLI:EU:C:2009:29.
598 Identificador ECLI:EU:C:2016:193.

Por lo que respecta a una posible justificación de este criterio administrativo entendemos que una doctrina tan radical no se encontraría admitida, pues, si bien la jurisprudencia del TJUE (recuérdese, de manera especial, la Sentencia de 6 de marzo de 2018, *SEGRO y Horváth*) permite una norma interna que suponga una distinción en el ejercicio de las libertades de circulación en aras de objetivos tales como el mantenimiento de una población permanente en el medio rural y combatir la despoblación, la misma debe resultar proporcionada al fin y no exceder el límite de lo necesario, aspectos estos que entendemos que podrían tener lugar al no vetar actividades que podrían traer incluso un mayor dinamismo económico a esas zonas que redundaría, consecuentemente, en un incremento demográfico para la explotación de los recursos naturales de la zona.

6.2.5 Tipo de gravamen para las sociedades de garantía recíproca en la modalidad Actos Jurídicos Documentados

En el art. 15.6 TRTCG se establece un tipo impositivo reducido del 0,1% en la cuota variable de la modalidad AJD para las primeras copias de Escrituras o actas notariales que formalicen la constitución, modificación y cancelación de derechos reales de garantía cuando el sujeto pasivo sea una sociedad de garantía recíproca con domicilio social en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia.

Con carácter preliminar al examen de la compatibilidad de la medida fiscal con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea procede llevar a cabo un sucinto examen del régimen jurídico de funcionamiento de las sociedades de garantía recíproca. Al efecto, se debe comenzar señalando que las mismas se hallan reguladas, sin perjuicio de otros instrumentos normativos, en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca[599], y en el Real Decreto 2345/1996, de 8 de noviembre, relativo a las normas de autorización administrativa y requisitos de solvencia de las sociedades de garantía recíproca[600].

Efectuando un examen conjunto de estas normas, se puede definir a las SGR como aquellas sociedades que facilitan el acceso a crédito, financiación y servicios conexos a las pequeñas y medianas empresas, que son sus socios partícipes, debiendo constituir estas cuatro quintas partes de

599 *BOE* núm. 61, de 12 de marzo de 1994.
600 *BOE* núm. 281, de 21 de noviembre de 1996.

su total de socios. Esa facilitación ha de tener lugar mediante el otorgamiento de garantías personales, generalmente por aval, o por cualquier otro medio admitido en Derecho que sea distinto del seguro de caución, que tenga por objeto financiar las operaciones que los socios realicen dentro del tráfico comercial de las empresas de las que son titulares.

Para la creación de una sociedad de garantía recíproca, cuyo capital social mínimo es de 10 millones de euros y el número mínimo de socios es de 150, es necesaria la autorización previa del Ministerio de Economía y Hacienda, al cual deberán presentarse el proyecto de Estatutos, programa de actividades, relación de socios y sus participaciones, entre otros extremos. Esta autorización sólo puede ser denegada si la SGR no se ajusta a lo dispuesto en la ley, básicamente para garantizar su solvencia, garantías de crédito y estructuración financiera. Una vez obtenida la autorización administrativa, se constituye en Escritura Pública y se procede a su inscripción en el Registro Mercantil, lo que la dota de personalidad jurídica. Tras ello, habrá de procederse a su inscripción en el Registro Especial del Banco de España.

De estos aspectos resulta de especial interés por lo que a esta investigación respecta, el hecho de que en ningún momento la normativa estatal alude a la exigencia de que la sociedad de garantía deba estar domiciliada en España, de tal suerte que tanto puede darse el supuesto de una SGR constituida en nuestro Estado que opere en otro Estado Miembro como, de manera recíproca, pueden operar en España las sociedades de garantía domiciliadas en otro Estado Miembro, todo ello incardinado en el ejercicio de la libertad de establecimiento y de circulación de capitales reconocidas en los Tratados, y sin perjuicio de las exigencias de inscripción y autorización que en su caso procedan en aras a verificar la adecuada situación financiera y de solvencia que se requiere para la consecución de su objeto social.

En este sentido, la propia Exposición de Motivos de la Ley 1/1994 señala que la Unión Europea representa un desafío para el funcionamiento de las SGR, que deben adaptar su funcionamiento al del mercado único, debiendo mejorar su eficacia venciendo los obstáculos que les impiden alcanzar su máximo desarrollo potencial y, en consecuencia, incrementando el número de PYMES a las que presten sus servicios, si bien la armonización de estos sistemas de garantía recíproca son todavía una tarea por resolver en el seno comunitario.

USC
DE COMPOSTELA

En relación con esta cuestión, el Dictamen del Comité Económico y Social de la Unión Europea, de 29 de abril de 1992, sobre la Comunicación de la Comisión sobre el papel de los

sistemas de garantía recíproca en la financiación de las pequeñas y medianas empresas de la Unión Europea[601], ya señalaba que cabe impulsar la cooperación transfronteriza de las SGR entre sí o con entidades afines en los Estados Miembros.

Expuestas estas consideraciones, el análisis normativo merece, en segundo lugar, que nos detengamos en la determinación de los negocios concretos en los que las sociedades de garantía recíproca tendrán la consideración jurídica de sujetos pasivos de la modalidad AJD al constituir, modificar o cancelar derechos reales de garantía. Para ello se debe tomar en primer lugar en consideración que el art. 3 de su ley reguladora les prohíbe conceder ninguna clase de crédito a sus socios, si bien sí pueden emitir obligaciones que no superen el 100% de sus recursos propios. Ello genera que las SGR podrán ser deudoras con respecto a sus partícipes y terceros, y acreedoras respecto a terceros.

Por su parte, el art. 29 TRLITPAJD establece que es sujeto pasivo del impuesto en su modalidad AJD el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan. Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria tendrá la consideración de sujeto pasivo el prestamista.

Esta situación implica que las sociedades tendrán la condición de sujeto pasivo cuando sean deudoras de un préstamo garantizado con derechos como la prenda, prenda sin desplazamiento o anticresis, o acreedoras en una obligación sobre la que se constituya un derecho real de hipoteca. Del mismo modo ostentarán esta condición jurídica de obligados tributarios cuando se modifique o cancele el derecho real de garantía, salvo que nos hallemos ante un supuesto de exención (*verbi gratia,* en la cancelación hipotecaria, exenta con arreglo al art. 45.I.B.18 de la ley del impuesto).

Tomando en consideración cuanto antecede se debe señalar que el beneficio fiscal establecido por la potestad gallega no procede ser examinado a la luz del principio de no discriminación establecido en el art. 18 TFUE por el hecho de que el precepto no establece una situación diferenciada en función de la nacionalidad que ostenten las sociedades de garantía recíproca, de tal suerte que si las mismas fuesen españolas pero con domicilio social radicado en el territorio de otra Comunidad Autónoma tampoco se podría obtener el derecho a la práctica de la deducción.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

601 *DOCE, C* 169, de 6 de julio de 1992.

Por el contrario, sí merece la norma una mayor atención en relación con la libertad de circulación de capitales y con la libertad de establecimiento. Por lo que atañe a la primera, ya hemos apreciado que el juzgador europeo ha señalado reiteradamente que el art. 63 TFUE prohíbe el establecimiento de medidas que provoquen un trato diferenciado en función de criterios como la residencia o la localización de activos en el territorio de una región, pues las mismas constituyen restricciones a los movimientos de capitales que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones (en este caso, constitución de obligaciones garantizadas con derechos reales) en el territorio de otro Estado Miembro o las hace más gravosas que las transacciones y movimientos que efectúan los residentes (Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen,* asunto C-436/08[602]; y Sentencia de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC y otros,* asunto C-338/11[603]; entre otras).

En el presente caso el legislador gallego ha establecido un trato notoriamente diferenciado en la determinación de la deuda tributaria por cuota gradual de la modalidad AJD que implica una reducción del tipo de gravamen hasta el 0,1% por el mero hecho de encontrarse el domicilio social de la SGR en el territorio autonómico, sin tomarse en consideración otras circunstancias que, a nuestro juicio, pudiesen constituir un imperioso objetivo de interés general que justificase este trato diferenciado, cuya pretensión resulta, esencialmente en la *praxis*, el favorecimiento a las sociedades de garantía recíproca constituidas por PYMES gallegas a la hora de constituir derechos reales para garantizar las obligaciones que contraigan y créditos que constituyan, según los casos antes descritos, en el ejercicio de su actividad en el tráfico[604].

Por lo que respecta a la libertad de establecimiento, su reconocimiento implica la imposibilidad por parte de los poderes internos de los Estados Miembros de determinar medidas que puedan colocar a los nacionales de otro Estado Miembro en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado Miembro (STJUE de 19 de enero de 2006, *Bouanich,* asunto C-265/04[605]), beneficiándose, como ya se ha apreciado reiteradamente con anterioridad, de este reconocimiento tanto las personas físicas como

602 Identificador ECLI:EU:C:2011:61.

603 Identificador ECLI:EU:C:2012:286.

604 De esta manera, si bien es cierto que el art. 65 TFUE permite el establecimiento de disposiciones de Derecho fiscal que distingan entre sujetos pasivos cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, no entendemos que exista una situación divergente en el tráfico que justifique esta diferencia de trato en la imposición de las operaciones más allá del proteccionismo fiscal, máxime cuando el precepto, según reiterada jurisprudencia, debe ser interpretado de manera restrictiva (*vid.* STJUE de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company,* asunto C-190/12).

605 Identificador ECLI:EU:C:2006:51.

las personas jurídicas, tal y como acontece en el presente caso con las sociedades de garantía recíproca.

La fricción en este punto se encuentra en que el establecimiento de la medida pretende favorecer, como ya se ha afirmado, de manera indirecta a las pequeñas y medianas empresas del territorio gallego, en comparación con las establecidas en otros Estados Miembros que pudiesen operar en la región, toda vez que, si bien es cierto que jurídicamente no tienen vetada la posibilidad de pertenecer a la SGR gallega, en la práctica tal situación no se dará, por establecerse costes y dificultades superiores con las que se hallan los empresarios de la Comunidad Autónoma. Ello genera que se produzca una discriminación por el ejercicio de la referida libertad de establecimiento al establecer condiciones menos favorables para las sociedades de garantía recíproca con domicilio social en otro Estado Miembro cuando operen en el tráfico gallego mediante la constitución de derechos reales de garantía, lo que hace menos interesante el ejercicio de aquella libertad (STJUE de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/Portugal,* asunto C-503/14[606]).

Asimismo, en ambos casos se debe señalar que la medida adoptada por el legislador gallego no encuentra su fundamento en el punto de conexión que funda su competencia conforme a la Ley 22/2009, toda vez que en la cuota variable de la modalidad AJD esta consiste en la Comunidad Autónoma donde radique el Registro en donde se deba inscribir o anotar los bienes o actos y no en atención, como en este caso, del domicilio de la sociedad de garantía recíproca.

Esta situación no se encuentra ampara por ningún objetivo legítimo de interés general. Así, el art. 52 TFUE prevé razones de orden público, seguridad y salud públicas que en este caso no se manifiestan, al igual que tampoco lo hacen las demás jurisprudencialmente reconocidas.

Finalmente, la norma fiscal autonómica debe ser interpretada a la luz de la prohibición de ayudas públicas contrarias al ejercicio de la libre competencia en el mercado interior. Al efecto, se debe recordar que el art. 107.1 TFUE prohíbe las ayudas otorgadas de manera que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas producciones u oferentes.

En el caso que nos ocupa, la concesión de una ventaja fiscal que favorece a las sociedades de garantía recíproca domiciliadas en Galicia no deja de redundar en la práctica en un beneficio a la financiación y obtención de liquidez por las PYMES pertenecientes a ella, que mayoritariamente

606 Identificador ECLI:EU:C:2016:979.

también se encontrarán domiciliadas en el territorio autonómico, con exclusión de aquellas SGR y por ende de sus pequeñas y medianas empresas que se hallen domiciliadas en otros Estados Miembros. Esta situación, no obstante, no parece suponer un relevante falseamiento de la competencia y de los intercambios comerciales de estas entidades, si bien se debe recordar que basta con la mera amenaza de que ello pueda tener lugar para apreciar la incompatibilidad (STJUE de 6 de marzo de 2018, *Comisión/FIH Holding y FIH Erchvervsbank*, asunto C-579/16[607]; y Sentencia de 21 de octubre de 2020, *ECO TLC,* anteriormente citada), hallándose la referida amenaza en la reducción de costes fiscales para la concesión de créditos y emisión de obligaciones por parte de la SGR en las que se constituya un derecho real de garantía.

Por todo lo expuesto, si bien la medida fiscal establecida por el legislador gallego puede ser válida con arreglo al ordenamiento jurídico comunitario, resulta la determinación del domicilio social de los sujetos pasivos en el territorio autonómico el punto de conflicto que suscita la contravención del Derecho europeo por los referidos motivos, debiendo suprimirse esa exigencia.

6.3 Deducciones y bonificaciones en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Habiendo sido examinadas las disposiciones dictadas por la potestad autonómica en materia de determinación de tipos de gravamen procede a continuación llevar a cabo el análisis normativo de los preceptos por medio de los cuales se establecen las deducciones a cuota.

Debido a la regulación más dispar llevada a cabo en las modalidades TPO y AJD en esta materia, en el presente epígrafe se procederá al estudio de las deducciones y bonificaciones previstas para las transmisiones patrimoniales, examinándose las relativas a la modalidad de actos jurídicos documentados en el siguiente.

6.3.1 Bonificación para arrendamientos de vivienda

El art. 16.1 TRTCG establece una bonificación a cuota del 100% para los arrendamientos de vivienda que se realicen entre particulares con intermediación del Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo al amparo de programas de fomento del alquiler.

USC DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

607 Identificador ECLI:EU:C:2018:159.

El Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo se crea en virtud de la Ley 3/1988, de 27 de abril[608], en aras, como manifiesta su Preámbulo, de llevar a cabo la política de vivienda digna, evitar la especulación del suelo a que se refiere el art. 47 CE y a asumir la competencia determinada en el Estatuto de Autonomía de Galicia relativa a la ordenación del territorio, urbanismo y vivienda.

Conforme determina el art. 1 de su ley reguladora, el Instituto es un organismo autónomo de carácter comercial y financiero adscrito a la Consellería de Ordenación del territorio, cuyo ámbito de actuación se extiende a todo el territorio autonómico. Entre sus competencias se encuentran, con arreglo al art. 4 de la norma legal, la elaboración y proposición de planes y programas en materia de vivienda y suelo, entre los cuales se incluirían los que supondrían la intermediación *inter privatos* para fomentar el arrendamiento de vivienda.

No cabe duda de que estas actuaciones de intermediación tendrán lugar en arrendamientos de inmuebles ubicados en la Comunidad Autónoma, aspecto este que no merece un juicio negativo conforme a las normas del ordenamiento jurídico europeo, en el sentido de que la competencia de esta Administración institucional del Sector público gallego no se extiende más allá de sus fronteras. Asimismo, esta determinación indirecta de la vivienda en Galicia supone el punto de conexión que funda la competencia normativa de la Comunidad Autónoma en materia de este impuesto, con arreglo al art. 33.1, regla segunda, de la Ley 22/2009.

Dadas estas circunstancias, procede llevar a cabo un examen más prolijo de las bases jurídicas de las diferentes ayudas en concepto de intermediación que ha llevado a cabo el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo para apreciar si puede existir alguna fuente indirecta de discriminación o restricción aplicable a los nacionales de otros Estados Miembros. Para ello se debe tomar en consideración en primer lugar que la intermediación se lleva a cabo, de manera frecuente, mediante la concesión de ayudas económicas mediante otorgamiento de financiación, avales o concesión de bonos de incentivo al alquiler de vivienda.

En todos los procedimientos de fomento llevados a cabo por el Instituto que se han examinado[609] los solicitantes de la ayuda pública podían ostentar la nacionalidad española o la de

608 *DOG* núm. 88, de 10 de mayo de 1988. *BOE* núm. 135, de 6 de junio de 1988.

609 Pueden apreciarse, a título ejemplificativo, la Resolución del Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo de 28 de junio de 2022, por la que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones del Programa de bono alquiler joven (*DOG* núm. 124, de 30 de junio de 2022) o la Resolución de este mismo organismo de 1 de julio de 2022, por la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas del bono de alquiler social y se procede a su convocatoria continuada y permanente hasta agotamiento del crédito (*DOG* núm. 133, de 13 de julio de 2022).

cualquiera de los Estados Miembros de la Unión Europea, del Espacio Económico Europeo o Suiza, o ser extranjeros no comunitarios que contasen con autorización de residencia o estancia en territorio español. Asimismo, para poder ser beneficiario se requiere que la vivienda objeto de arrendamiento constituya en el momento de la solicitud o vaya a constituir su domicilio habitual y permanente.

El establecimiento de estas exigencias no merece, a nuestro criterio, un juicio negativo en relación con las disposiciones del Derecho de la Unión Europea. Así, en el momento en el que pueden optar a la obtención de las ayudas para favorecer el arrendamiento todos los nacionales comunitarios no existe una fuente que implique una discriminación proscrita por el art. 18 TFUE, sin establecerse mayores cargas burocráticas que las requeridas para los solicitantes nacionales. Por este mismo motivo, no parece estar conculcándose el ejercicio de ninguna libertad de circulación.

Por lo que respecta a la necesidad de que la vivienda objeto de arrendamiento constituya o vaya a constituir el domicilio habitual y permanente consideramos que tampoco existe una fuente de transgresión de las antedichas disposiciones, toda vez que la finalidad, como se expone en las Resoluciones, de la concesión de estas ayudas radica en la obtención por parte de jóvenes y personas en riesgo de exclusión social o con bajos recursos para el cumplimiento de la obligación personal que contrae mediante la perfección del negocio arrendaticio de una vivienda en la que poder morar, motivo por el cual esta exigencia pretende vetar a aquellos solicitantes que buscan un arrendamiento de temporada o como segunda residencia, en interés de otros potenciales solicitantes verdaderamente necesitados de esta actividad de fomento.

Por todo lo expuesto, al no existir fuentes de discriminación en la concurrencia a las ayudas públicas ni poder extender su competencia normativa el legislador autonómico entendemos que nos hallamos ante una medida fiscal compatible con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

6.3.2 Deducción por arrendamiento de fincas rústicas

De acuerdo con el art. 16.2 TRTCG los sujetos pasivos que tengan la condición de agricultores profesionales en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas o de silvicultores activos y sean titulares de una explotación agraria o socios de una SAT, cooperativa de explotación de la tierra o sociedad civil tendrán derecho a practicar una deducción a cuota del 100%

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas por los arrendamientos de predios rústicos, siempre que los mismos queden afectos a aquellas.

Asimismo, el precepto establece una deducción del 100% en la cuota para los arrendamientos o cesiones temporales de fincas rústicas que se lleven a cabo para su incorporación a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta previstos en la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia.

El análisis del presente precepto respecto a las disposiciones del Derecho de la Unión Europea se debe llevar a cabo mediante el examen de los elementos referidos a la localización del inmueble rústico, a las cualidades que debe reunir el sujeto pasivo para obtener el derecho a deducir y a diversos aspectos relativos a obligaciones formales.

En lo que atañe a la localización del inmueble, el hecho de que el TRTCG establezca que el mismo ha de hallarse necesariamente en el territorio de la Comunidad Autónoma no supone un óbice para el ejercicio de las libertades de circulación ni una contradicción del principio de no discriminación, toda vez que esa ubicación es la que supone el punto de conexión que funda su competencia con arreglo al art. 33 de la Ley 22/2009, a divergencia de lo que acaecía en otras deducciones anteriormente estudiadas.

Por lo que respecta a las cualidades que debe reunir el sujeto pasivo ya se ha apreciado en reiteradas ocasiones que el art. 2 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias no requiere para adquirir la condición de agricultor profesional o de silvicultor activo la nacionalidad española u otros elementos que impliquen un mayor grado de dificultad en su obtención para los nacionales de otros Estados Miembros de la Unión Europea, al igual que no vincula su trabajo a un determinado territorio.

Por su parte, la necesidad de que el sujeto pasivo deba ostentar una explotación agraria o pertenecer a una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación de la tierra o sociedad civil con este objeto. En ningún caso el precepto establece que las mismas tengan que hallarse en el territorio de la Comunidad Autónoma, puesto que sólo se refiere al fundo rústico objeto de arrendamiento, motivo por el cual debe entenderse que esas formas de explotación agrícola pueden establecer su domicilio social y/o fiscal en cualquier otro Estado Miembro, obteniendo en su caso la finca rústica como un establecimiento permanente del que obtendría sus

USC DE COMPOSTELA

rendimientos en territorio español. De esta manera, por lo que respecta a esta exigencia no se está contraviniendo la normativa europea.

Finalmente, en lo que implica el cumplimiento de obligaciones formales para obtener el derecho a deducir debemos atender al hecho de que el art. 13 de la Orden de la Consellería de Facenda de 9 de diciembre de 2020, anteriormente citada, determina la necesidad de aportar junto con la autoliquidación del impuesto certificación expedida por la Consellería de medio rural que acredite que las personas arrendatarias tienen la condición de agricultores profesionales y que sean titulares de una explotación agraria o bien socios de una SAT, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil a la que queden afectos los elementos arrendados.

El establecimiento de esta exigencia no resulta en ningún caso exacerbado, toda vez que pretende controlar la correcta aplicación de la norma tributaria mediante la prevención de conductas elusivas del cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, en todo caso debe poder la certificación referirse a la condición determinada por la ley estatal sin tener que someterse a las exigencias de que el arrendatario sea nacional español, ostente su residencia en Galicia o que la explotación tenga su domicilio social y fiscal en el territorio autonómico, pues todo ello podría implicar un supuesto de discriminación fiscal procedimental en el primer caso contraria al art. 18 TFUE y, en el resto de casos, un ataque a las libertades de circulación tanto de capitales como de establecimiento[610].

6.3.3 Deducción por transmisión o cesión temporal de terrenos integrantes del Banco de Tierras de Galicia

El art. 16.3 TRTCG establece que las transmisiones en propiedad, arrendamiento o cesión temporal de terrenos en que intervenga el Banco de Tierras de Galicia conforme a la Ley de recuperación de la tierra agraria disfrutarán de una deducción a practicar en la cuota del 100%, siendo este beneficio fiscal incompatible con cualquier otro que pueda ser aplicable a esas adjudicaciones o al encargo de mediación.

610 En este sentido, la expedición de las certificaciones no debe basarse de manera exclusiva en los datos que figuren en el Registro de Explotaciones de Galicia, toda vez que, como ya se ha apreciado, el Decreto 200/2012, de 4 de octubre, se limita a aquellas explotaciones ubicadas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. Dadas las dificultades burocráticas que ello pudiese entrañar, consideramos que debería ser válido para tutelar de manera óptima las libertades de circulación el reconocimiento del título expedido en otro Estado Miembro siempre que se exijan unas condiciones objetivamente similares.

La aplicación del beneficio fiscal queda condicionada al mantenimiento durante un período mínimo de cinco años del destino agrario del terreno, salvo en los supuestos de expropiación forzosa para construcción de infraestructura pública o para la edificación de instalaciones o construcciones destinadas a la explotación agraria. Si se incumple dicha condición, el sujeto pasivo deberá ingresar el importe del beneficio e intereses de demora mediante la práctica de autoliquidación complementaria.

En el presente caso nos hallamos con otro beneficio fiscal insertado en virtud de la precitada Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, que tiene por finalidad promover la recuperación productiva de las tierras agroforestales y la prevención de su abandono conforme son estos los objetivos de este instrumento normativo, con arreglo a lo establecido en su art. 2.

Para la obtención del derecho a la práctica de la deducción se hace imprescindible la intervención en el negocio gravado de un organismo público ya citado con anterioridad[611], pero cuyo examen jurídico no ha merecido un mayor interés hasta el momento, como es el Banco de Tierras de Galicia.

Conforme dispone el art. 35 de la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia, la finalidad principal del Banco de Tierras es la gestión, movilización y recuperación productiva de las tierras agrarias, de tal forma que se favorezca la mejora de la base territorial de las explotaciones y se asegure la correcta orientación productiva de estas tierras.

Si se examina, por su parte, el art. 36 del instrumento normativo, las fincas rústicas incorporadas al Banco de Tierras pueden ser o bien de titularidad pública (bien sean de la Agencia Gallega de Desarrollo Rural, bien de la Administración General del Estado o bien cedidas o cuya gestión haya sido delegada por otra Administración) o de titularidad privada incorporadas por sus propietarios o por montes vecinales en mano común, debiendo pertenecer todas ellas al ámbito de aplicación territorial de la Comunidad Autónoma.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

611 Recuérdese que su aparición tenía lugar en la deducción por inversión en entidades de explotación comunitaria de la tierra en sede de IRPF (art. 5.15 TRTCG) y en la reducción por adquisición de fincas rústicas por agricultores profesionales en el Impuesto sobre Sucesiones (art. 7.5 del mismo cuerpo legal).

Asimismo, la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia establece que la Agencia Gallega de Desarrollo Rural, de la que depende el Banco de Tierras, aprobará mediante acuerdo las condiciones generales en que se realizará la prestación de los servicios de este ente y los negocios jurídicos derivados de ellos, las cuales deberán ser aceptadas por los solicitantes de estos servicios.

Los negocios de relevancia en el estudio del presente beneficio fiscal, por hallarse gravados por la modalidad TPO son, por una parte, la enajenación onerosa de las fincas y, por otra, la celebración de contratos de arrendamiento, motivo por el cual deberá atenderse en el examen de compatibilidad con las disposiciones del ordenamiento jurídico europeo, por una parte, a la regulación contenida para las transmisiones onerosas del derecho de propiedad en los artículos 59 a 66 de la Ley de recuperación de la tierra agraria y, para los supuestos de arrendamiento o cesión temporal, a las normas contenidas en los arts. 53 a 58 del instrumento legal y los preceptos aprobados por el Consejo de Dirección de la AGADER en su Acuerdo de 30 de mayo de 2022, por el que se regulan y aprueban las condiciones generales en que se realizará la prestación de los servicios del Banco de Tierras de Galicia[612] y en el Acuerdo de 20 de abril de 2022, sobre las reglas para la gestión de los arrendamientos de predios del Banco de Tierras de Galicia[613].

Expuestas estas primeras consideraciones cabe señalar a continuación el hecho de que, como se ha apreciado, el fundo rústico incorporado al Banco de Tierras de Galicia deba hallarse en el territorio autonómico no deja de responder a un aspecto meramente competencial, tanto en el ámbito fiscal por suponer este el punto de conexión que funda la competencia de la Comunidad Autónoma con arreglo al art. 33 de la Ley 22/2009, como en el ámbito administrativo al ser la extensión de la tierra agraria gallega el ámbito de actuación territorial de la Agencia Gallega de Desarrollo Rural.

En cuanto al respeto al principio de no discriminación fiscal, apreciando la normativa anteriormente referida no se ha manifestado ninguna exigencia que implique, directa o indirectamente, la exclusión o mayor dificultad de acceso a las personas físicas o jurídicas con domicilio o actividad en el territorio de otros Estados Miembros a las operaciones de transmisión onerosa, arrendamiento o cesión temporal de las fincas incorporadas al Banco de Tierras, al igual

612 El texto del Acuerdo se encuentra disponible en el siguiente enlace: https://agader.xunta.gal/sites/w_pagade/files/documentacion/BancoTerras/2022_06_07_certificacionprestacionservizosbancodeterras.pdf

613 El texto del Acuerdo se encuentra disponible en el siguiente enlace: https://agader.xunta.gal/sites/w_pagade/files/documentacion/BancoTerras/2022_04_25_certificacionxestionarrendamentos.pdf

que tampoco existen diferencias de trato en lo referente a su contenido o extinción, lo cual implica, consecuentemente, que el acceso al beneficio fiscal regulado en el art. 16.3 TRTCG se encuentra en igualdad de condiciones con respecto a todos los sujetos pasivos, lo que merece un juicio positivo.

Por su parte, en lo concerniente al ejercicio de las diferentes libertades de circulación, si bien en principio no parece conculcarse ninguna de ellas merece una especial atención la exigencia por el legislador del mantenimiento del destino agrario del terreno por tiempo de cinco años (entendemos que desde la adquisición o constitución del arrendamiento) salvo los supuestos de expropiación forzosa referidos en el precepto, por si ello pudiere suponer un obstáculo al correcto ejercicio de la libre circulación de capitales o a la libertad de establecimiento.

En lo que respecta al concepto de uso agrario, tanto para los supuestos de arrendamiento como de enajenación, el art. 37 de la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia como los dos precitados Acuerdos dictados por el Consejo de Gobierno de la AGADER en la materia establecen que las fincas estarán destinadas al ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas, implantación de infraestructuras necesarias para la ordenación y el desarrollo rurales y otros fines compatibles con su naturaleza, debiendo todo ello ponerse en relación con los fines perseguidos por la norma legal descritos en su art. 2.

El mantenimiento del uso agrario en relación con el ejercicio de la libre circulación de capitales no supone una restricción al no establecerse trabas a la inversión inmobiliaria en relación con esas fincas en los términos establecidos en la Directiva 88/361/CEE, del Consejo, de 24 de junio de 1988, sino meramente un empleo acorde a la norma por parte de futuros transmisarios del fundo rústico. Asimismo, esta exigencia no implica el establecimiento de una condición que genere que la circulación de estos activos sea menos atractiva para los residentes de otros Estados Miembros en relación con los residentes en Galicia, al hallarse todos los interesados limitados en la misma forma por esta finalidad jurisprudencialmente admitida (recuérdese la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría,* anteriormente citada).

En lo que atañe a una posible fricción con el ejercicio de la libertad de establecimiento, la jurisprudencia del TJUE ha señalado de manera reiterada que el concepto de establecimiento implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en el Estado Miembro de acogida (*cfr.* Sentencia de 6 de octubre de 2022, *Agenzia delle*

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Entrate/Constship Italia SpA, asunto C-433/21[614]; o la Sentencia de 16 de febrero de 2023, *Gallaher Limited,* asunto C-707/20[615]), lo cual puede tener lugar en el caso que nos ocupa en el supuesto de que una persona física en ejercicio de una actividad por cuenta propia o bien una persona jurídica decidan fijar su domicilio o abrir una sucursal o centro de explotación agrícola en esos fundos adquiridos o arrendados.

Dado que el interés de la norma fiscal estriba en el mantenimiento del uso agrario del predio no puede decirse en ningún caso que un posible traslado en el período mínimo de cinco años por parte del sujeto pasivo se considere una restricción a la libertad de establecimiento, motivo por el cual no operaría la obligación de ingresar el importe del beneficio fiscal a la Administración Tributaria de Galicia y no existiría un supuesto de restricción de salida.

Finalmente, por lo que respecta al régimen de ayudas públicas incompatibles entendemos que no ha lugar su examen al no darse ningún supuesto que permita un mínimo atisbo de contravención del ordenamiento europeo.

6.3.4 Deducción por adquisición de fincas forestales que sean parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica

El Decreto Legislativo 1/2011 establece, desde su aprobación, en su art. 16.4, una deducción a cuota del 100% para aquellos supuestos de transmisiones onerosas de parcelas forestales que se encuentren incluidas en la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica.

Para poder obtener el derecho a deducir es necesario que las referidas enajenaciones se efectúen entre miembros de las agrupaciones, o bien a terceros que se integren en las mismas, y que se mantenga la propiedad por el plazo que reste, según los Estatutos sociales, para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta de las parcelas.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

614 Identificador ECLI:EU:C:2022:760.
615 Identificador ECLI:EU:C:2023:101.

La obtención del beneficio fiscal queda condicionada a la presentación en el plazo de la declaración, de los correspondientes justificantes expedidos por la Consellería competente en materia de medio rural que acrediten la inclusión de dichas parcelas en la agrupación de propietarios forestales.

El primer elemento del que debe partir el análisis normativo del establecimiento de esta deducción se halla en la exigencia por el legislador de que, por una parte, el fundo cuya enajenación se grava por medio de la modalidad TPO ha de estar integrada en la superficie de gestión o comercialización de una agrupación de propietarios forestales dotada de personalidad jurídica y, por otra, de que se transmita a otro partícipe de la misma o a tercero que se integre en ella.

Atendiendo en este punto a lo establecido en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia, las agrupaciones de propietarios para llevar a cabo labores de gestión forestal pueden constituirse de diferentes maneras conforme al art. 122 de este instrumento legal. Tal es el caso de las asociaciones sin ánimo de lucro, sociedades civiles, cooperativas, sociedades agrarias de transformación, sociedades mercantiles reguladas en la legislación de sociedades de capital, sociedades de fomento forestal y cualquier otra que tenga por objeto la recuperación conjunta de tierras forestales.

Para merecer la calificación jurídica de agrupación forestal de gestión conjunta estas entidades han de solicitar a la Consellería de Medio Rural su inclusión como tales, para lo cual deben reunirse una serie de exigencias determinadas por el art. 122 *ter* de la Ley de Montes de Galicia, entre las cuales se encuentra, en lo que este análisis interesa, el hecho de que deban disponer de una gestión de una superficie mínima de 10 hectáreas en el territorio de la Comunidad Autónoma, fincas estas que, precisamente, serían objeto de la imposición que se estudia.

Esta exigencia no resulta, a nuestro juicio, contraria con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, dado que no supone una fuente de discriminación ni de restricción de libertades de circulación como la de capitales o la de establecimiento de la agrupación de propietarios.

Así, debemos manifestar que el espíritu de la ley autonómica reguladora de los montes tiene por objeto la salvaguardia de su correcta gestión y la protección de su biodiversidad, al igual que el art. 122 *bis* exige que las agrupaciones forestales de gestión conjunta tengan como objeto, entre otros, la movilización de terrenos forestales, la explotación y aprovechamiento conjunto de los

USC DE COMPOSTELA

mismos mediante una gestión sostenible contribuyendo a aumentar su rentabilidad y calidad, la comercialización o producción de productos forestales, realización de mejoras en el medio rural o la restauración y conservación del ecosistema de los montes gallegos, no extendiéndose a otros ámbitos territoriales, pues lo contrario supondría una transgresión por exceso en sus competencias constitucional y estatutariamente delimitadas.

De la misma forma, no supone una fuente de contravención del ordenamiento comunitario toda vez que, si bien se requiere por el texto legal la presencia de una gestión mínima de diez hectáreas en el territorio autonómico, en ningún momento se determina que el domicilio social o fiscal de la entidad que interesa su consideración como agrupación de gestión conjunta deba hallarse en el territorio autonómico[616], ni tampoco se establecen otros elementos que pretendan beneficiar en la práctica a aquellas agrupaciones que se encuentren desarrollando todas sus funciones en Galicia, con exclusión de otras entidades de fines análogos por el mero hecho de ostentar otra nacionalidad o residencia.

Por su parte, las transmisiones de fincas gestionadas deben hallarse en el territorio autonómico, lo cual no supone tampoco una fuente de discriminación o restricción de la libre circulación de capitales, al constituir esta circunstancia, como ya se ha apreciado, el punto de conexión que funda la competencia normativa de la Comunidad Autónoma en la regulación del tributo.

En cuanto a la exigencia de mantenimiento del fundo por el tiempo que reste según los Estatutos de la agrupación para asumir el compromiso de permanencia, si bien podría aparentar que con este requisito se está conculcando la libre circulación de capitales en verdad no se puede llegar a esta conclusión.

Así, en primer lugar, si bien es cierto que el art. 63 TFUE proscribe todas las restricciones a los movimientos de capitales y que el TJUE ha reconocido reiteradamente que constituye una limitación a los mismos el establecimiento de medidas que entorpezcan su normal inversión y transmisión o disuadan de su realización (Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte,* anteriormente citada, entre otras), el propio Tratado reconoce en su art. 65 la posibilidad de que se adopten

616 Se exceptúa de esta premisa la regulación determinada para las sociedades de fomento forestal en el Decreto 45/2011, de 10 de marzo, anteriormente estudiado en el Capítulo concerniente al IRPF, cuyos aspectos analizados resultan de igual aplicación en este punto.

medidas tributarias para impedir infracciones del ordenamiento o tomar otras medidas justificadas por razones de orden o seguridad pública.

La jurisprudencia europea, asimismo, ha reconocido reiteradamente, como hemos podido apreciar (Sentencia de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría,* anteriormente citada; o Sentencia de 6 de octubre de 2021, *ECOTEX Bulgaria,* asunto C-544/19[617]), que resulta admisible una normativa fiscal que restrinja la libre circulación de capitales en aras de objetivos tales como la preservación de la gestión de terrenos forestales y agrícolas en régimen de explotación directa, siempre que no suponga una restricción exacerbada a la finalidad buscada y que no suponga una fuente indirecta de discriminación o proteccionismo de las producciones nacionales.

En el caso que nos ocupa el mantenimiento del predio se extiende temporalmente al lapso voluntariamente pactado por los partícipes en la agrupación de gestión forestal conjunta, motivo por el cual no se está estableciendo en ningún momento por el legislador gallego una imposición temporal exacerbada, sino pertinente en atención a la finalidad de la entidad en la que se han incluido los particulares, motivo por el cual sólo cabe considerar que respeta plenamente la finalidad de protección del medio natural para la que el incentivo fiscal ha sido creado y que no supone en ningún caso una medida desproporcionada, toda vez que su duración va a ser decidida por los propios sujetos en la aprobación de sus Estatutos.

6.3.5 Deducción aplicable a las transmisiones de suelo rústico

El apartado quinto del art. 16 TRTCG establece una deducción del 100% en la cuota por las transmisiones patrimoniales onerosas de suelo rústico, entendiéndose como tal el definido por la Ley 2/2016, de 10 de febrero, del suelo de Galicia.

El precepto determina asimismo que en el caso de que sobre la superficie del suelo exista una construcción que no esté afecta a una explotación agraria en funcionamiento, la deducción no se extenderá a la parte de la cuota que se corresponda con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta, salvo que se trate de transmisiones de fincas

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

617 Identificador ECLI:EU:C:2021:803.

rústicas que en el plazo máximo de un año desde que tuvo lugar su adquisición se incorporen a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta o que ya estén adheridas a alguno de estos instrumentos.

En el caso de incumplirse estas condiciones, el sujeto pasivo deberá ingresar el importe del beneficio disfrutado y los intereses de demora mediante la presentación de autoliquidación complementaria en el término de un mes desde que se produzca el incumplimiento de la condición.

Con carácter previo al estudio a realizarse con respecto a la normativa de la Unión Europea debemos entender que el art. 31 de la Ley del Suelo de Galicia establece que merecen la calificación de suelo rústico todos aquellos terrenos que se hallan en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma sometidos a algún régimen de especial protección conforme a la normativa administrativa de protección de dominio público marítimo-terrestre, hidráulico o de infraestructuras, o con arreglo a la legislación sectorial de protección de los valores agrícolas, ganaderos, forestales, paisajísticos, ambientales, naturales o culturales; así como los amenazados por riesgos naturales o tecnológicos incompatibles con su urbanización y aquellos terrenos que los instrumentos de ordenación del territorio no consideren adecuados para el desarrollo urbanístico en consideración a los principios de utilización racional de los recursos naturales o de desarrollo sostenible.

En esta materia, la Administración Tributaria de Galicia, en su Consulta Vinculante de 18 de marzo de 2022 ha determinado que la calificación del terreno como rústico es una cuestión de hecho que ha de darse en la fecha de devengo con arreglo a las exigencias determinadas por la Ley del Suelo, con independencia de la calificación que ostente a efectos catastrales.

En todo caso, queda patente que los hechos gravados por la modalidad TPO[618] van a tener que referirse en todo caso a los fundos calificados como rústicos en el territorio autonómico, lo cual no supone tampoco en esta deducción un supuesto de diferenciación injustificado al constituir esta ubicación el punto de conexión que funda la competencia del legislador autonómico en los términos ya descritos de la Ley 22/2009.

618 Sobre la determinación de los hechos gravados por esta modalidad, la Consulta Vinculante de la ATRIGA de 3 de marzo de 2022 ha indicado que el derecho a deducir del art. 16.5 TRTCG exige que se realice una transmisión *inter vivos* de entre las indicadas en el art. 7 del TRLITPAJD, entre las cuales se hallan los expedientes de dominio para iniciar el proceso de inmatriculación del fundo en el Registro de la Propiedad o para reanudar el tracto sucesivo. Además, debe tenerse en cuenta que, según la doctrina de la Dirección General de Tributos (Consulta Vinculante de 19 de mayo de 2016), en el expediente para reanudar el tracto, aunque se pretendan suplir dos o más títulos que no accedieron al Registro, se considera que se está produciendo un único hecho imponible, por lo que sólo existe la obligación de presentar y pagar en su caso una única autoliquidación.

Con respecto a la extensión de finca que comprende el derecho a deducir, el precepto indica que se deducirá del valor del suelo la superficie sobre la que se asiente una construcción afecta a una explotación agraria en funcionamiento, extremo este insertado en virtud de la reforma operada en el precepto por la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia[619].

Debemos atender en este punto al hecho de que la norma no alude en ningún momento al hecho de que la explotación agraria deba estar domiciliada en el territorio autonómico ni ostentar en él ningún volumen de actividad o trabajadores, a diferencia de otras deducciones similares estudiadas en el seno de otras figuras impositivas, de tal suerte que únicamente se requerirá que la explotación agraria se encuentre en funcionamiento y que la construcción preste algún servicio a su actividad productiva. Por este motivo, entendemos que el acceso al derecho a deducir se produce en igualdad de condiciones tanto para las explotaciones agrarias domiciliadas y con funcionamiento habitual y/o exclusivo en Galicia como para aquellas otras que, con su domicilio o actividad mayoritaria en otro Estado Miembro, adquieran inmuebles calificados como rústicos para el desempeño de su función económica.

En segundo lugar, el art. 16.5 TRTCG también determina que se podrá deducir el valor correspondiente a la superficie sobre la que se asientan construcciones cuando, aún no estando estas afectas a una explotación agraria, se trate de transmisiones realizadas a instrumentos de aprovechamiento de la tierra regulados en la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia o que se incorporen a los mismos en el plazo de un año. En este supuesto entendemos nuevamente que no se produce ninguna fricción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea por los motivos ya descritos en otras deducciones de análoga finalidad.

Finalmente, en lo que respecta al examen de la deducción en relación con la prohibición de ayudas públicas incompatibles con el mercado interior, entendemos que no se dan los supuestos de proscripción previstos en el art. 107 TFUE al no suponer un falseamiento o amenaza al ejercicio de la libre competencia.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

619 Hasta el 21 de mayo de 2021, inclusive, se debía deducir el valor aunque la construcción estuviese afecta a la explotación agraria en servicio.

6.3.6 Deducción aplicable a las transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario

El art. 16.6 TRTCG establece que en aquellos supuestos en los que a la base imponible de una transmisión patrimonial onerosa le sea de aplicación alguna de las reducciones previstas en la Ley de modernización de las explotaciones agrarias, se aplicará una deducción en la cuota por el importe necesario para que dicho beneficio fiscal alcance el 100% del valor del bien objeto de reducción.

Este beneficio fiscal, insertado en virtud de la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[620], se ha mantenido inalterado en su texto desde su entrada en vigor. La pretensión del legislador autonómico con su adopción, según reza la Exposición de Motivos de esta ley, consistía en el fomento del medio rural, de tal suerte que el ITPAJD no supusiese un impedimento para las transmisiones de explotaciones agrarias prioritarias o el aumento de su tamaño, al quedar totalmente libres de gravamen estas operaciones.

El concepto de "explotación agraria de carácter prioritario", a las cuales resulta de aplicación la deducción objeto de estudio, se encuentra definido por los arts. 3 y siguientes de la Ley 19/1995, de modernización de las explotaciones agrarias, con arreglo a los cuales tienen esta consideración aquellas explotaciones, familiares y asociativas, que reúnen una serie de requisitos por las cuales deben obtener de manera preferente beneficios, ayudas y otras medidas de fomento previstas en la ley.

En lo que interesa sobre las explotaciones familiares o cuyos titulares sean una persona física, conviene reparar en que el art. 4.1, epígrafe e), de la LMEA, exige que el titular de la misma resida en la comarca en donde radique la explotación o en las comarcas limítrofes definidas por la legislación autonómica sobre organización territorial (o, en su defecto, por la comarcalización agraria establecida en el censo específico del INE), entendiéndose el requisito de residencia salvo caso de fuerza mayor o necesidad apreciada por las Comunidades Autónomas de una forma excepcional.

Por su parte, para las explotaciones prioritarias asociativas, el art. 5 LMEA requiere que dos tercios de los socios, que han de ser responsables de la gestión y administración, también cumplan los referidos requisitos de residencia. No obstante, esta exigencia resulta eludible si la explotación

620 *DOG* núm. 249, de 31 de diciembre de 2015. *BOE* núm. 51, de 29 de febrero de 2016.

es cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o de trabajo asociado dentro de la actividad agraria o se constituye agrupando al menos dos terceras partes de la superficie de la explotación bajo una sola linde si se asocia con al menos otro que reúna la condición de residente.

Esta situación genera que la explotación, aún cuando produzca en el titular los volúmenes de renta de trabajo establecidos por el precepto (igual o superior al 35% de la renta de referencia e inferior al 120% de esta), el hecho de que su residencia se encuentre en otro Estado Miembro de la Unión Europea le impediría adquirir la condición de explotación prioritaria y, consecuentemente, de obtener el derecho a deducir, dado que no reuniría los requisitos establecidos en la legislación estatal. No obstante, no se puede decir de ello que nos encontremos ante un supuesto de discriminación fiscal directa porque también tienen lugar las mismas consecuencias con respecto a los nacionales españoles (en el caso que nos ocupa, incluso entre gallegos) que residan en otras comarcas no limítrofes, pero sí es un supuesto de discriminación indirecta proscrito de igual manera por el art. 18 TFUE toda vez que, mediante la adopción por el legislador de este criterio, se pretende beneficiar a los residentes en esas explotaciones, que en la práctica serán nacionales.

La diferencia de trato resulta especialmente acusada en los territorios de Galicia limítrofes con Portugal, toda vez que el titular podría estar residiendo en un municipio del Estado luso que linde con aquel en donde ejerce la actividad de explotación agraria en la Comunidad Autónoma[621], supuesto que generaría un ataque a la libertad de establecimiento al verse más desfavorecida su situación respecto a los residentes, aún hallándonos en una situación objetivamente comparable. La restricción no se halla, además, amparada por ningún motivo de interés general previsto en el art. 49 TFUE ni ninguno jurisprudencialmente reconocido como tal por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No obstante, no debemos olvidar que esta fricción deriva de un presupuesto jurídico cuya regulación no deriva de las fuentes materiales de la potestad autonómica, sino del legislador estatal.

Por lo que respecta al estudio de los hechos gravados beneficiados por la deducción autonómica se hace imprescindible el examen previo de los preceptos de la LMEA en virtud de los cuales se establecen los referidos beneficios fiscales a la base imponible de la modalidad TPO.

621 Idéntica consideración merecen la residencia del titular en Francia cuando la explotación prioritaria se halle en los territorios del País Vasco (*vid.* Norma Foral 1/1997, de 22 de enero, de régimen fiscal de determinadas explotaciones agrarias de Vizcaya – *Boletín Oficial de Vizcaya,* núm. 25, de 6 de febrero de 1997 –; Decreto Foral 109/1995, de 21 de noviembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a las medidas tributarias recogidas en la LMEA) o Navarra (Decreto Foral Legislativo 150/2002, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Foral del Registro de Explotaciones Agrarias de Navarra – *Boletín Oficial de Navarra* núm. 96, de 9 de agosto de 2002).

La primera reducción se encuentra en el art. 9 LMEA, con arreglo al cual la transmisión del pleno dominio o del usufructo vitalicio de la explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición goza del derecho a practicar una reducción del 90% a la base imponible siempre que como consecuencia de la transmisión no se altere la condición de prioritaria la explotación del adquirente.

Para ello, la transmisión debe realizarse en Escritura Pública, en la que deberá constar que si las fincas son enajenadas, arrendadas o cedidas durante el plazo de los cinco años siguientes deberá justificarse previamente el pago del impuesto correspondiente que se dejase de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora, excepto casos de fuerza mayor.

Estos requisitos establecidos por el legislador estatal implican la existencia de una doble fricción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea que inciden también en la norma autonómica, al establecerse una remisión a aquella.

Así, el primer punto de contravención incide en la libre circulación de capitales, toda vez que el legislador ha establecido la necesidad de que el adquirente conserve durante un período de cinco años las fincas, sin posibilidad siquiera de arrendamiento. Por su parte, el hecho de que la explotación adquirente no pueda realizar estas operaciones incide también de manera indirecta en el ejercicio de su libertad de establecimiento puesto que, con respecto a esta última, resulta indiferente que la enajenación o cesión se realice para la constitución de otra explotación agraria, aunque sea con las mismas características, dado que sólo resulta permisible la transmisión en los casos de fuerza mayor. En ambos casos se requiere que el movimiento de capital o la libertad de establecimiento se pretenda ejercer más allá del territorio gallego en relación con el territorio de otro Estado Miembro, puesto que de lo contrario no nos hallaríamos ante situaciones contrarias a las libertades aludidas (*cfr.* STJUE de 23 de febrero de 2006, *Van Hitlen-Van der Heijden,* asunto C-513/03[622]; o Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* asunto C-127/12[623]).

Tanto en uno como en otro caso entendemos que el texto contraviene las líneas defendidas por el Manifiesto elaborado por el Consejo Europeo de Jóvenes Agricultores en 2015, así como contra

622 Identificador ECLI:EU:C:2006:131.
623 Identificador ECLI:EU:C:2014:2130.

las recomendaciones dadas por el Comité Europeo de las Regiones[624]. En ambos textos se realiza un llamamiento institucional para que tanto en la política común de la Unión Europea como en la desarrollada por los Estados para facilitar la transmisión de las explotaciones que gozan del carácter de prioritario – como ya se ha apreciado que es su pretensión, tanto en la regulación estatal como autonómica – en aras a fomentar y facilitar el establecimiento de explotaciones y a proteger las normas comunitarias en las negociaciones y establecimiento de las explotaciones, reduciendo sus costes y fomentando la ayuda pública más allá de las posibilidades que ofrece la PAC.

Asimismo, el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea no se ha mostrado ajeno a la problemática económica experimentada por los jóvenes agricultores, y en diferentes actos (en especial, el Informe 10/2017, "El apoyo de la Unión Europea a los jóvenes agricultores debería estar mejor orientado a favorecer un relevo generacional eficaz"[625]), ha compelido a las Instituciones comunitarias y a los Estados Miembros a realizar un esfuerzo adicional al que ya estuviesen desarrollando en aras a potenciar el futuro de la agricultura europea mediante la supresión de barreras exacerbadas que supongan un recorte en las posibilidades de acceso a crédito u obtención de ayudas públicas compatibles que permitan un incremento de sus posibilidades de financiación y mejora de resultado económico de la explotación.

No obstante lo anterior, debemos recordar que tanto el art. 65 TFUE para el caso de la libre circulación de capitales como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para el caso de la libertad de establecimiento, permiten la adopción de normas para impedir las infracciones en materia fiscal. En el caso que nos ocupa, la deducción se establece con la pretensión de servir de incentivo para la transmisión de las explotaciones agrarias de carácter prioritario mediante la adquisición de la titularidad sobre las mismas o del derecho de usufructo vitalicio para la obtención de los beneficios que su actividad económica pudiese reportar.

Dadas estas circunstancias, el plazo de cinco años de mantenimiento de las fincas rústicas integradas en la explotación no parecen suponer una fuente de restricción encubierta de las libertades de circulación aludidas ni una fuente de discriminación fiscal de carácter proteccionista proscritas por los Tratados y la jurisprudencia (confróntense, a tal efecto, la STJUE de 3 de abril de 2014, *Comisión/España,* asunto C-428/12[626]; la Sentencia de 4 de septiembre de 2014,

624 *Vid.* Dictamen del Comité de las Regiones (2017/C207/11), de 9 de febrero de 2017, "Apoyar a los jóvenes agricultores europeos", *DOUE, C* 207, de 30 de junio de 2017.

625 El texto completo del Informe se encuentra disponible en el siguiente enlace: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_10/SR_YOUNG_FARMERS_ES.pdf

626 Identificador ECLI:EU:C:2014:218.

Comisión/Alemania, asunto C-211/13[627]), como sí hemos tenido ocasión de apreciar en anteriores deducciones[628].

En cuanto a una posible nota de desproporcionalidad, debemos tomar en consideración que según reiterada jurisprudencia ya examinada la norma nacional no puede ir más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de imperativo interés general. En el caso que nos ocupa, el mantenimiento de las fincas durante un período de cinco años cuando se trata de una nueva adquisición de explotación prioritaria no parece exacerbado, dada cuenta de que la enajenación tiene que realizarse en su totalidad, y tras el desembolso de una inversión tan elevada no resultaría razonable una enajenación ulterior en ese período de tiempo. Asimismo, debe tomarse en consideración, por una parte, que sí se permiten las transmisiones por causa de *vis maior* y, por otra parte, que uno de los objetos primordiales de la Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias, conforme determina su art. 1, epígrafe a), es la de estimular la formación de explotaciones de dimensiones suficientes para asegurar su viabilidad y que constituyan la base permanente de la economía familiar de sus titulares[629].

El segundo beneficio a cuyos presupuestos se le aplica la deducción a cuota establecida por el legislador gallego se halla regulado en el art. 10 LMEA, y se refiere a los supuestos de explotación bajo una sola linde. Conforme a este precepto, la transmisión o adquisición por título oneroso *inter vivos* o *mortis causa* de terrenos que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria estará exenta del impuesto siempre que en el documento público de adquisición se haga constar la indivisibilidad de la finca resultante durante el plazo de cinco años salvo supuestos de fuerza mayor.

Cuando la transmisión o adquisición de terrenos se realicen por los titulares de las explotaciones con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50% al menos de la superficie

627 Identificador ECLI:EU:C:2014:2148.

628 Resultan en este punto igualmente interesantes las Conclusiones de 1 de abril de 1981, expuestas por el Abogado General F. CAPOTORTI, en el caso *Essevi,* asunto C-235/84 (identificador ECLI:EU:C:1986:325), en donde manifestaba que la circunstancia de que el Estado que establece el régimen impositivo considere un régimen de exenciones o beneficios fiscales destinado a favorecer la producción agrícola nacional como expresión de una política global de apoyo a sectores económicos internos necesitados de ayuda, no permite sustraer dicho régimen a la prohibición de discriminación directa o encubierta fijada por los Tratados a la hora de proscribir todo tributo interno discriminatorio.

629 En relación con ello, debe tomarse en consideración que el Reglamento (UE) 1305/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, relativo a la ayuda al desarrollo rural a través del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural (*DOUE, L* 347, de 20 de diciembre de 2013) determina, en su art. 5.2, que supone una prioridad de desarrollo rural de la Unión Europea la mejora de la viabilidad de las explotaciones agrarias y la competitividad de todos los tipos de agricultura en todas las regiones, mejorando los resultados económicos de las mismas y facilitando la entrada en el sector agrario de agricultores adecuadamente formados.

de explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos por la ley se aplicará una reducción del 50% en la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición. En estos supuestos, la LMEA también sujeta la concesión del beneficio fiscal a las exigencias de formalización en documento público e indivisibilidad posterior por tiempo de cinco años anteriormente citadas.

En el caso que nos ocupa el único punto de fricción que podría, en su caso, apreciarse, se halla en el ejercicio de la libre circulación de capitales y en el de la libertad de establecimiento, por cuanto la norma condiciona la práctica del derecho a obtener la deducción a la indivisibilidad durante cinco años de la finca cuya adquisición se grava por la modalidad TPO.

En estos casos, debemos tomar en consideración que, si bien puede suponer la medida una restricción de salida para las empresas agrícolas que han obtenido la condición de prioritarias mediante el hecho gravado – en este sentido, el agricultor deberá presentar autoliquidación complementaria en donde se devengará el beneficio dejado de ingresar a la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma más los intereses de demora –, no debemos olvidar que tanto los Tratados como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecen la permisión de normas internas que tengan por objetivo la prevención de la elusión fiscal y el correcto cumplimiento de los preceptos del ordenamiento tributario.

De esta manera, dado que la ley teleológicamente pretende establecer un incentivo fiscal para la constitución de explotaciones agrarias prioritarias cuya extensión se halle unificada en un mismo fundo, resulta evidente que no debe existir una enajenación posterior de la superficie adquirida, sin que ese marco temporal de cinco años, eludible en los supuestos de disposición por causa de fuerza mayor, suponga una restricción que exceda el límite de lo necesario para lograr el fin que se persigue mediante la fijación del plazo, al igual que entendemos que no supone una norma mediante la que se esté conculcando de manera encubierta o arbitraria las libertades de circulación aludidas, puesto que su aplicación tiene lugar en los mismos términos para las empresas agrícolas españolas (gallegas en el caso concreto analizado) que para las nacionales de otros Estados Miembros, al igual que se aprecia el mismo efecto cuando la enajenación no entre dentro del ámbito internacional protegido por la libre circulación de mercancías (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de septiembre de 2016, *Comisión/República Checa*, asunto C-525/14[630]).

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

630 Identificador ECLI:EU:C:2016:714.

Ahora bien, sí podría suponer una medida excesiva en cuanto la enajenación durante ese plazo de una parte de la finca adquirida no supusiese la pérdida de la extensión mínima requerida legalmente para que la explotación ostente la condición de prioritaria. Así, una segregación posterior – realizada con respeto a las normas dictadas por la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de unidades mínimas de cultivo[631] – sí podría suponer una restricción a la libre circulación de capitales siempre que nos hallemos con el elemento de tráfico internacional anteriormente descrito, puesto que la finalidad perseguida por la norma no permite justificar la devolución íntegra del beneficio fiscal obtenido. En este sentido, resultaría de interés poder adoptar una reforma normativa por medio de la cual la cuantía a devolver supusiese la parte proporcional de la deducción practicada en consideración a la cuota determinada en la primera autoliquidación.

El tercer beneficio fiscal al que se remite el precepto del Decreto Legislativo 1/2011 se halla en el art. 11 LMEA, el cual alude a los supuestos de transmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas. Al efecto, determina este artículo que en los supuestos de transmisión o adquisición del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, la ley estatal permite la aplicación de una reducción del 75% en la base imponible de los impuestos que graven la transmisión o adquisición. Para poder obtener este derecho, la transmisión debe efectuarse en Escritura Pública y sigue siendo necesario el mantenimiento durante cinco años desde la enajenación.

Dado que las exigencias en esta deducción son similares a las anteriores, resulta de aplicación a la misma todo lo anteriormente expuesto.

Finalmente, aún a pesar de no hallarse contravenciones con la normativa de la Unión Europea en cuanto a supuestos de discriminación fiscal, vulneración de libertades de circulación o supuestos de ayuda pública incompatible, conviene citar los dos últimos hechos gravados por la modalidad TPO a los que es posible aplicar la deducción autonómica a cuota. El primero de ellos, previsto en el art. 12 LMEA, consiste en la permuta de fundo rústico autorizada por el Ministerio de Agricultura u Organismos correspondientes de la Administración autonómica para eliminar parcelas enclavadas,

631 Las unidades mínimas de cultivo, entendidas como un límite en la práctica de la división de estos bienes dado que suponen la unidad considerada mínimamente suficiente para el desarrollo de las labores fundamentales de su producción con un resultado satisfactorio, se hallan reguladas de manera diferente en función de la orografía, el clima y el tipo de sembrado – regadío o secano –, hallándose todas ellas previstas por términos municipales en el Decreto 330/1999, de 9 de diciembre, por el que se establecen las unidades mínimas de cultivo para el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia (*DOG* núm. 246, de 23 de diciembre de 1999).

suprimir servidumbres de paso o reestructurar las explotaciones agrarias incluyendo las que tengan por objeto la concentración parcelaria[632]. Por su parte, el segundo hecho (art. 13 LMEA) comprende la realización de negocios para proceder a la inscripción registral de las fincas, tanto expedientes de dominio como actas de notoriedad o cualquier otro procedimiento apto según la legislación hipotecaria para inmatricular o reanudar el tracto sucesivo de fincas integradas en la explotación prioritaria o de las que con su integración permitirían constituirla.

6.3.7 Deducción por adquisición de vivienda habitual

El art. 16.7 TRTCG establece que los sujetos pasivos a los que la norma reconoce el derecho de aplicar los tipos de gravamen privilegiados anteriormente examinados en materia de adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad, integrantes de una familia numerosa, menores de 36 años y víctimas de violencia de género tienen derecho a practicar una reducción a cuota del 100% siempre que el inmueble se halle en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales.

Este beneficio fiscal, insertado en virtud de la reforma operada por la Ley 2/2017, de 8 de febrero, de medidas fiscales, administrativas y de ordenación[633], se complementa con el establecimiento de los tipos impositivos privilegiados ya estudiados y tiene la pretensión ya no sólo de incentivar la adquisición de vivienda habitual por estos grupos sociales sino también la de potenciar el desarrollo rural mediante el incremento de su demografía, motivo por el cual ambos requisitos han de darse de manera sumativa para poder obtener el derecho a deducir.

Con ánimo de no resultar redundante, dado que ambos tipos de exigencias ya han sido examinadas con anterioridad, nos remitimos a lo ya expuesto en cada una de ellas al no apreciarse en esta deducción otras notas que permitan discrepar del juicio de compatibilidad con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea anteriormente expuesto.

632 Para estos negocios el propio art. 12 LMEA establece la exención de la modalidad TPO, motivo por el cual la deducción autonómica a cuota resulta inoperativa.

633 *DOG* núm. 28, de 9 de febrero de 2017. *BOE* núm. 83, de 7 de abril de 2017. El beneficio se extendió a los supuestos de violencia de género de manera más tardía, en virtud de la reforma establecida por la Ley 4/2021, de 28 de enero, de medidas fiscales y administrativas. *DOG* núm. 19, de 29 de enero de 2021. *BOE* núm. 72, de 25 de marzo de 2021.

6.3.8 Deducción para la promoción de suelo industrial

Con arreglo al apartado octavo del art. 16 TRTCG, las entidades instrumentales del Sector Público que tengan entre sus funciones u objeto social la adquisición de suelo para la promoción de suelo industrial se verán beneficiadas por una deducción del 100% en la cuota del impuesto por estas obtenciones.

Este beneficio fiscal, aplicable exclusivamente a entidades públicas integradas en la Administración institucional, ha sido insertado en el Decreto legislativo 1/2011 en virtud de la reforma operada en el precepto por la precitada Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, cuya finalidad en la materia, según reza su Exposición de Motivos, es la de incentivar la promoción y venta de suelo industrial en aras a dinamizar la actividad empresarial en Galicia, favoreciendo la instalación de empresas en la Comunidad.

Entendemos que la presente medida se encuentra plenamente avalada por la normativa de la Unión Europea. Así, en primer lugar, no ha lugar a ninguna fuente de contradicción en relación con el principio de no discriminación fiscal ni existen ataques directos o encubiertos a las diferentes libertades de circulación, al igual que no se está estableciendo una ayuda pública directa ni indirecta que suponga un falseamiento o amenaza a la libre competencia en el mercado interior.

Al efecto, el legislador gallego no ha sometido a ninguna condición de enajenación posterior la obtención de la deducción por parte del Sector Público institucional que pretenda favorecer las producciones nacionales o autonómicas en detrimento de las industrias con nacionalidad o domicilio radicado en el territorio de otro Estado Miembro, ni se han establecido exigencias para los adquirentes posteriores del suelo industrial que supongan una restricción a las libertades de establecimiento o de prestación de servicios. Precisamente, en la Exposición de Motivos de la Ley 9/2017 ya se ha apreciado que se pretende la instalación de empresas en la Comunidad Autónoma, sin incidir en ningún momento en aspectos tales como su domicilio o nacionalidad, en aras a incrementar el tejido productivo regional como motor económico de la zona en la que decidan establecerse, dadas las externalidades positivas que la actividad implica en la sociedad gallega.

Debe destacarse, adicionalmente, que el establecimiento de esta medida fiscal resulta atinada en relación con las diferentes líneas de favorecimiento industrial llevadas a cabo desde las Instituciones Comunitarias. En este sentido, sin perjuicio de otras fuentes, si se atiende a la

Comunicación de la Comisión Europea COM (2017) 479 final[634], la industria supone el motor esencial de la productividad y la innovación, siendo una de las piedras angulares de la prosperidad económica en Europa.

Por ello, sigue manifestando la Comisión, si bien la Unión Europea cuenta con una base industrial fuerte, los Estados Miembros, las Instituciones comunitarias y el propio sector industrial han de aunar esfuerzos en todo lo posible para mantener y reforzar el liderazgo industrial de Europa en la era de la globalización, entre los cuales se encuentran el fomento de inversiones para la constitución, expansión y diversificación empresarial, algo que tiene lugar mediante el beneficio fiscal insertado por el legislador gallego para potenciar la creación de suelo industrial en la región[635].

6.3.9 Beneficios fiscales en adquisición de inmuebles afectos a actividades económicas

El art. 16.9 TRTCG establece, por su parte, el derecho a la práctica de una deducción a cuota del 100% respecto de las adquisiciones onerosas de inmuebles que se hallen en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica cuando concurran las siguientes circunstancias:

1) El inmueble debe estar afectado al desarrollo de una actividad económica en el plazo de un año desde la adquisición. Para determinar si existe actividad económica y si el inmueble se encuentra afecto a ella será de aplicación lo dispuesto en la normativa del IRPF, sin que sea de aplicación en ningún caso a la actividad de arrendamiento de inmuebles ni cuando la actividad principal a que se afecte el bien raíz sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

2) La empresa que realice la actividad económica debe tener la consideración de empresa de reducida dimensión con arreglo a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

634 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones COM (2017) 479 final, "Invertir en una industria inteligente, innovadora y sostenible. Estrategia renovada de política industrial de la Unión Europea", de 13 de septiembre de 2017.

635 El hecho, por supuesto, de que el suelo industrial a crearse haya de encontrarse en el territorio autonómico sigue suponiendo el punto de conexión que funda su competencia normativa.

3) Durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de adquisición deberá realizarse una ampliación del personal medio de la empresa de, al menos, una persona con respecto al personal medio de los doce meses anteriores, y dicho incremento deberá mantenerse durante un período adicional de otros veinticuatro meses. El incremento de personal requerido deberá tener como centro de trabajo el inmueble adquirido objeto de esta deducción.
4) La adquisición debe formalizarse en documento público en el que se haga constar expresamente la finalidad de afectar el inmueble a la actividad económica.

Por su parte, el apartado segundo del precepto establece la deducción a cuota del 50% si la transmisión patrimonial onerosa es de un inmueble que se halle en parroquias que no tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales como las anteriores, y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica, siempre que concurran las demás circunstancias indicadas con anterioridad.

El incumplimiento de los requisitos establecidos implica, de nuevo y para ambos casos, la pérdida del beneficio fiscal, debiendo en ese supuesto el contribuyente ingresar la cantidad derivada del mismo y los intereses de demora mediante la práctica de autoliquidación complementaria en el plazo de un mes desde el momento en que se incumplan los requisitos.

En el presente caso nos hallamos, de nuevo, con el reconocimiento normativo de un beneficio fiscal que, teleológicamente, pretende luchar contra el éxodo y despoblación rural. Ambas deducciones han sido creadas en virtud de la Disposición Final 1.1 de la Ley 9/2021, de 25 de febrero, de simplificación administrativa y de apoyo a la reactivación económica de Galicia[636], si bien puede apreciarse que existe una interesante diferencia a la hora de su reconocimiento.

De esta manera, si bien la primera tiene como objetivo la lucha contra la despoblación, la segunda en verdad parece encaminada a la dinamización de áreas rurales que no tengan por qué verse específicamente con un nivel demográfico tan reducido como los núcleos integrados en la Orden de la Consellería de Facenda aludida en reiteradas ocasiones a lo largo de esta tesis, lo cual entendemos que tendrá su relevancia en el examen que a continuación se desarrollará.

Comenzando por la necesidad de existencia de actividad económica, resulta innegable que, siendo la finalidad del precepto la creación de empleo y negocios en estos entornos rurales, la

636 *DOG* núm. 39, de 26 de febrero de 2021. *BOE* núm. 79, de 2 de abril de 2021.

existencia de la misma debe considerarse una *conditio sine qua non* para la concesión del beneficio fiscal, en prevención de supuestos fraudulentos con los que se pretenda lograr la plena deducción de la cuota, motivo por el cual el requisito de que la referida actividad en el inmueble cuya transmisión se grava deba iniciarse en el período de un año desde la fecha de devengo no resulta en absoluto desproporcionada ni contraria a la normativa jurídica europea. Por el mismo motivo de querer incentivar el desarrollo económico y la población en esos núcleos resulta racional que se excluyan las actividades de gestión de patrimonio mobiliario e inmobiliario en los términos previstos en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por todo lo expuesto, y tomando en consideración asimismo que en ningún momento el legislador gallego exige un requisito de residencia al sujeto pasivo, a divergencia de otras deducciones anteriormente examinadas, puesto que lo necesario es constituir una actividad económica en el inmueble (la cual puede llevarse a cabo por un empleado o colaborador sin suponer un traslado del adquirente), no parece, por este requisito, que exista ninguna clase de discriminación fiscal o restricción a las libertades de circulación comunitarias.

No obstante esto, sí resulta de mayor interés tomar en consideración el hecho de que no se permita destinar el inmueble al arrendamiento cuando precisamente el legislador autonómico pretende luchar contra la despoblación rural, para lo cual también podría servir como instrumento el arrendamiento rústico o el arrendamiento de lugar acasarado reconocido en la Ley de Derecho Civil de Galicia, toda vez que mediante estos negocios jurídicos sí que se podría obtener la dinamización económica de estos núcleos de reducida población aunque no sea por su propietario. En ello debe tenerse en cuenta, asimismo, que no se ha apreciado ninguna deducción hasta el momento en anteriores figuras impositivas que pretenda este fin. Sin embargo, por esta exclusión tampoco consideramos que el legislador gallego haya conculcado los preceptos del ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

En lo que respecta a la reducida dimensión de la empresa que ejerza la función económica, tomando en consideración que el art. 101 LIS alude a que merecen esta consideración aquellas con una cifra de negocios inferior a los 10 millones de euros es lógico que se pretende la creación y/o establecimiento de empresas en las que sus operadores sean residentes de esos lugares, si bien tampoco excluye la posibilidad de que la adquisición y desarrollo posterior de la actividad económica se pueda realizar por una empresa que, facturando por debajo del umbral descrito, fije su domicilio social o centro de actividad principal en otra parte del territorio nacional o en otro Estado

USC DE COMPOSTELA

Miembro de la Unión Europea, motivo por el cual no se está produciendo con esta exigencia una transgresión del principio de no discriminación fiscal ni de las libertades de circulación comunitarias.

Por su parte, la exigencia relativa al mantenimiento y ampliación de la plantilla de trabajadores en el inmueble objeto de adquisición implica, indirectamente, que ese trabajador por cuenta ajena debe residir en Galicia, bien sea en el núcleo rural demográficamente perjudicado – finalidad que se pretende – o bien en una población próxima, si bien es cierto que, al no exigirse la residencia habitual del trabajador en el territorio autonómico como sí ocurría en deducciones anteriores, no puede hablarse de una restricción manifiesta o directa de la libre circulación de trabajadores tutelada en el art. 45 TFUE, sino más bien de una contravención indirecta, igualmente proscrita por los Tratados y la jurisprudencia del juzgador europeo (adviértanse, entre otras, la STJUE de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink,* anteriormente citada). Así, al requerirse la ocupación laboral en ese puesto de trabajo concreto se está fomentando indirectamente la contratación de trabajadores con residencia habitual en el territorio autonómico, pues salvando las regiones fronterizas con Portugal será complejo que otra realidad pueda tener lugar.

Estimando la posibilidad de que tenga lugar esta restricción encubierta debemos tomar en consideración que son dos los objetivos de interés general que podrían esgrimirse en defensa de la norma autonómica. Así, por un lado se pretende el mantenimiento real y efectivo de la actividad económica en el inmueble cuya transmisión se grava por la modalidad TPO, motivo por el cual es necesario tanto el incremento como el mantenimiento posterior, si bien es cierto que el mismo podría tener lugar mediante otras formas jurídicas que no requiriesen acudir a la relación laboral dependiente y que permitiesen eludir esta restricción encubierta de la libre circulación de trabajadores. Este motivo podría, en sus respectivos supuestos, constituir una causa de desproporcionalidad en la norma en relación con el fin perseguido que conduciría a un juicio negativo en relación con el Derecho de la Unión Europea.

Por su parte, el segundo objetivo legítimo de interés general consistiría en el mantenimiento de la población permanente en el medio natural, reconocido como tal por la jurisprudencia (recuérdese la STJUE de 5 de marzo de 2018, *SEGRO y Horváth,* anteriormente citada), conforme a la cual sí resultaría más idónea la exigencia de ocupación en el inmueble adquirido para la explotación económica.

USC DE COMPOSTELA

Es en este punto en donde debemos retomar la idea anteriormente apuntada que permite discriminar las dos deducciones reconocidas en el precepto del TRTCG, puesto que en la segunda deducción reconocida no nos hallamos ante núcleos de población tan demográficamente comprometidos, motivo por el cual se encuentran excluidos de la Orden de la Consellería de Facenda en la materia. No obstante, si se atiende a la Exposición de Motivos de la Ley 9/2021, en la misma se señala que mediante ella "se establecen beneficios fiscales para la implantación de iniciativas fiscales en zonas poco pobladas", motivo por el cual, si bien no revisten una gravedad tan elevada en términos poblacionales, sí podría existir esta causa de justificación en idénticas condiciones que para la anterior, máxime cuando el beneficio concedido por el legislador gallego es del 50% de la cuota y no de su totalidad.

6.3.10 Deducción por transmisión de elementos afectos a explotaciones agrarias

Finalmente, el art. 16.10 TRTCG establece una deducción del 100% a cuota del impuesto en los casos de transmisión *inter vivos* del pleno dominio o usufructo de elementos que se hallen afectos a una explotación agraria, ya sea como consecuencia de una transmisión individualizada o de su integridad.

Para que esta deducción pueda ser aplicada es necesario que concurran los requisitos siguientes:

1) Que la adquisición se formalice en Escritura Pública.
2) Que los elementos adquiridos se mantengan afectos a la explotación agraria durante un plazo de cinco años desde su adquisición, bien directamente por parte del adquirente, salvo que fallezca en ese plazo, o bien por parte de aquellas personas a las que el adquirente les haya transmitido los elementos en virtud de pacto sucesorio, antes de la finalización de ese plazo de cinco años. El titular de la explotación durante ese plazo debe ostentar la condición de persona agricultora profesional o silvicultora activa.
3) Que en el seno de la explotación agraria de la que proceden los elementos adquiridos se hayan venido realizando, de manera efectiva, actividades agrarias durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

La presente deducción, insertada en el texto legislativo en virtud de la Ley 11/2021, de 14 de mayo, debe ser analizada desde distintos puntos de vista.

En primer lugar debemos tomar en consideración que si la transmisión se refiere a la explotación agraria en su conjunto o a bienes inmuebles de la misma, la deducción únicamente podrá afectar a aquellas que se ubiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma, toda vez que este es, con arreglo al art. 33 de la Ley 22/2009, el punto de conexión que funda la competencia tributaria del legislador autonómico en cuanto a estas transmisiones onerosas. Por su parte, si se trata de muebles o semovientes afectos a la explotación, la deducción podrá ser obtenida sólo por los residentes en el territorio gallego, aún cuando se hallen o estuviesen integrados en otra Comunidad Autónoma o Estado Miembro, pues es esa residencia del sujeto pasivo el punto de conexión. Estas diferencias de trato, por lo expuesto, no pueden suponer un punto de fricción por parte del legislador autonómico de las normas europeas, al resultar independientes de su producción jurídica.

En cuanto a la exigencia de mantenimiento de la explotación o elementos a ella afectos durante un período mínimo de cinco años nos hallamos de nuevo ante una restricción a la libre circulación de capitales que, si bien puede pretender el mantenimiento del ejercicio de la actividad en la explotación durante el referido tiempo y la evitación del incumplimiento de las normas fiscales, excede el límite de lo necesario para lograr tal pretensión. Del mismo modo, el hecho de que aquellos nacionales con vecindad civil gallega puedan transferirlas mediante pacto sucesorio regido por la LDCG supone un trato diferenciado incompatible con el ordenamiento europeo, en los extremos en su momento analizados.

6.4 Deducciones y bonificaciones en la modalidad Actos Jurídicos Documentados

Expuestas en el anterior epígrafe las deducciones y bonificaciones establecidas por el legislador gallego en la modalidad TPO procede a continuación, siguiendo el orden previsto en la norma, efectuar el análisis jurídico correspondiente a las deducciones establecidas por la potestad

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

autonómica, en ejercicio de sus facultades normativas, en relación con la cuota gradual de la modalidad actos jurídicos documentados.

6.4.1 Bonificación aplicable a las declaraciones de obra nueva o división horizontal de edificios destinados a viviendas de alquiler

El art. 17.1 TRTCG establece una bonificación del 75% de la cuota variable de la modalidad Actos Jurídicos Documentados en las Escrituras Públicas otorgadas para formalizar la declaración de obra nueva o la división horizontal de edificios destinados a vivienda de alquiler.

Para el reconocimiento del derecho a la práctica de esta deducción deberá consignarse en el documento público que el promotor de la edificación va a dedicarse directamente a su explotación en el régimen de arrendamiento y destinar a esta actividad la totalidad de las viviendas existentes en la misma.

La bonificación fiscal se entiende concedida *ex lege* con carácter provisional, hallándose condicionada a que dentro de los diez años siguientes a la finalización de la construcción no se produzca cualquiera de las circunstancias que a continuación se procede a reseñar, puesto que en caso contrario debe el sujeto pasivo satisfacer la cantidad del impuesto y los intereses de demora:

1) Que exista alguna vivienda que no estuviera arrendada durante un período continuado de dos años.
2) Que se realizara la transmisión de alguna de las viviendas, no entendiéndose producida esta circunstancia cuando esa cesión de titularidad sea de toda la construcción a uno o varios adquirentes que continúen con la explotación de las viviendas del edificio en régimen de arrendamiento, subrogándose los adquirentes en posición del transmitente para la consolidación de la bonificación y las consecuencias de su incumplimiento.
3) Que alguno de los contratos de arrendamiento se celebrara por un período inferior a cuatro meses.
4) Que alguno de los contratos de arrendamiento tenga por objeto una vivienda amueblada y el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hostelera como restaurante, limpieza, lavado de ropa o análogos.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

5) Que alguno de los contratos de arrendamiento se celebre a favor de parientes hasta el tercer grado con el promotor si es empresario individual, o con los socios, consejeros o administradores si se tratare de una persona jurídica.

La medida fiscal objeto de estudio se halla prevista en el Decreto Legislativo 1/2011 desde su redacción originaria, si bien hasta la reforma operada en el precepto objeto de estudio por la ya citada Ley 2/2017, de 8 de febrero, de medidas fiscales, administrativas y de ordenación, la bonificación se encontraba regulada en el apartado segundo del artículo.

Un examen teleológico de la medida permite aseverar con rotundidad que la pretensión del legislador gallego no es otro que la de fomentar fiscalmente el acceso a la vivienda[637] mediante la perfección de contratos de arrendamiento en los inmuebles en los que se constituya propiedad horizontal o se realice la declaración de obra nueva[638]. Esa vivienda, en todo caso, deberá estar ubicada en el territorio de la Comunidad Autónoma, aunque el precepto no lo exprese, dado que es esa localización el punto de conexión que funda la competencia del ente regional, motivo por el cual no resulta, a nuestro juicio, criticable este aspecto.

Por su parte, las referidas condiciones y prohibiciones en aras a garantizar que el inmueble se encuentra destinado al arrendamiento de viviendas podrían suponer límites al ejercicio de la libre circulación de capitales garantizada por el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. Así, el establecimiento de un tiempo mínimo de arrendamiento como de un lapso temporal en el que el inmueble no puede estar sin hallarse bajo esta figura contractual suponen límites a la libertad de acción del propietario del inmueble en cuanto a su disposición jurídica se refiere. En idénticos

637 Señala ARRANZ DE ANDRÉS que el reconocimiento multinivel del derecho al disfrute de una vivienda digna y adecuada reconocido por el art. 47 CE justifica un tratamiento fiscal especialmente beneficioso tendente a favorecer su efectividad práctica, jugando en este ámbito la fiscalidad indirecta un papel de indudable protagonismo al establecer medidas impositivas tendentes a favorecer su tenencia o disfrute, lo cual influye decisivamente en el funcionamiento del mercado inmobiliario. *Cfr.* ARRANZ DE ANDRÉS, C. "La vivienda en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", en VARONA ALABERN, J.E. (dir.) y AAVV., *La fiscalidad de la vivienda en España,* editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012, pp. 537-539.

638 Nótese el hecho de que no se ven beneficiados, en aplicación de la norma de prohibición de analogía prevista por el art. 14 LGT, las declaraciones de obra antigua (en el caso concreto la deducción se destina a las nuevas edificaciones, pues es el promotor el que se verá beneficiado), aún cuando la finalidad de ambas es la de regularizar la situación registral de los inmuebles, lo cual no deja de poder ser criticable siempre y cuando el mismo se destine a las mismas finalidades que las pretendidas por el precepto. En este sentido, la definición de obra conlleva una alteración o modificación física de una finca y otra edificación, mientras que la declaración de obra nueva es la manifestación realizada por el propietario en el Registro de la Propiedad, o el acceso a los libros del mismo, de una construcción de una nueva planta levantada sobre un solar, debiendo reunir una serie de requisitos técnicos y jurídicos tasados. La declaración de obra antigua también tiene esta finalidad, con sus peculiaridades. *Cfr.* MARTÍNEZ ORTEGA, J.C., *Actuación notarial y registral en la Escritura de declaración de obra nueva,* editorial Dykinson y Consejo General del Notariado, Madrid, 2015, p. 364.

términos debemos referirnos sobre la transmisión gratuita u onerosa siempre que no el futuro *accipiens* no destine el bien raíz a esta finalidad.

Aún a pesar de esta fricción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, se debe tomar en consideración que el acceso a la vivienda se puede considerar como un objetivo legítimo de interés general[639], especialmente en aquellos supuestos en los que la vivienda se dirija a personas con una menor cantidad de recursos o en riesgo de exclusión social.

Al efecto, del derecho a la vivienda se pueden encontrar fundamentos en diversos instrumentos normativos, tal y como es el caso del art. 34 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea[640], en cuyo apartado tercero se establece que, con el fin de combatir la exclusión social y la pobreza, la Unión reconoce y respeta el derecho a una ayuda social y a una ayuda de vivienda para garantizar la existencia digna a todos aquellos que no dispongan de recursos suficientes.

Por su parte, tanto la Carta de Leipzig sobre ciudades europeas sostenibles de 2007[641] como su versión renovada[642] también abogan por hacer un mayor uso de las políticas económicas y de desarrollo urbano en aras al incremento de la calidad de vida y a la atención a barrios más desfavorecidos, conjugando aspectos tales como el impulso de la eficiencia energética y la mejora del medio ambiente.

Asimismo, el Parlamento Europeo no se ha mostrado ajeno al tratamiento de este tema. Si se aprecia, por ejemplo, la Resolución de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales[643], la Institución considera que los esfuerzos conjuntos a nivel europeo y nacional

639 Puede apreciarse, a título ejemplificativo, la Sentencia de 23 de septiembre de 2003, *Ospelt y Schlössle Weissenberg,* asunto C-452/01 (identificador ECLI:EU:C:2003:493), la Sentencia de 1 de octubre de 2009, *Woningstichting Sint Servatius,* asunto C-567/07 (identificador ECLI:EU:C:2009:593); o las Conclusiones del Abogado General Michal Bobek de 2 de abril de 2020, en la causa *Cali Apartments,* asuntos acumulados C-724/18 y C-727/18 (identificador ECLI:EU:C:2020:251).

640 Debemos recordar que, según el ámbito de aplicación que determina la propia Carta en su art. 51, los preceptos de la misma serán aplicados tanto por las Instituciones comunitarias como por los Estados Miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión Europea, como es el caso.

641 Aprobada con ocasión de la Reunión Informal de Ministros sobre desarrollo urbano y cohesión territorial celebrada en Leipzig entre el 24 y 25 de mayo de 2007. Texto íntegro disponible en el siguiente enlace: https://www.mitma.gob.es/recursos_mfom/pdf/91B5958A-585C-4E92-8B1F-C06F5CBC4C4B/111500/LeipzigCharte_Es_cle139ba4.pdf

642 Sobre la aplicación en la Unión Europea véase el Dictamen del Comité de las Regiones (2020/C 440/20), de 14 de octubre de 2020, "Renovación de la Carta de Lepizig sobre Ciudades Europeas Sostenibles". *DOUE, C* 440, de 18 de diciembre de 2020.

643 *DOUE, C* 108, de 26 de marzo de 2021.

son cruciales para defender los presupuestos nacionales y de la UE contra las pérdidas debidas al impago y elusión de tributos, y que sólo con unos ingresos fiscales recaudados de manera eficiente e íntegra se pueden ofrecer por los Estados servicios públicos de calidad, ente otros, educación, sanidad y vivienda asequibles[644]. De la misma forma, en su Resolución de 21 de enero de 2021[645], sobre el acceso a una vivienda digna y asequible para todos, considera que este acceso a una vivienda adecuada constituye un derecho fundamental y debe tomarse como una condición previa para obtener el acceso a los demás derechos fundamentales y a una vida digna, motivos por los cuales insta tanto a la Comisión como a los Estados Miembros a asegurar que este derecho sea reconocido mediante disposiciones normativas que garanticen la igualdad de acceso a la misma, incluyendo el agua potable limpia y de calidad, saneamientos adecuados, entornos sostenibles, contribuyendo así a erradicar la pobreza y a proteger la salud y el bienestar.

En todo caso, aún existiendo este motivo de interés general, debemos recordar que la jurisprudencia ha señalado de manera reiterada que para que la medida interna sea considerada conforme al Derecho Europeo es preciso que no suponga una restricción encubierta de esa libertad y que no exceda el límite de lo necesario para lograr el fin pretendido.

En este sentido, entendemos que la medida no supone en ningún caso una medida que de manera indirecta pretenda restringir esta libertad de circulación, sometiendo además a las mismas condiciones tanto a ciudadanos nacionales como a extranjeros, pues en todo caso la pérdida del derecho a deducir se materializa en idénticas circunstancias sin importar las condiciones de arrendadores ni arrendatarios. Por su parte, entendemos que el hecho de que la norma fiscal impida el arrendamiento de viviendas amuebladas en las que se presten servicios turísticos o que los contratos de arrendamiento se celebren a favor de los parientes descritos del promotor suponen motivos que permiten apreciar con mayor claridad que la finalidad pretendida de acceso a vivienda mediante arrendamiento es verídica.

644 Interpretamos que este punto se extiende no sólo a la iniciativa directa del Sector Público de cesión de vivienda sino también a la concesión de ayudas financieras y tributarias dirigidas a particulares con esta pretensión, como es el caso, pues una mayor solvencia de las Administraciones Públicas se traduce también en una mayor posibilidad de insertar iniciativas fiscales que permitan reducir el ingreso siempre que se dirijan a estos fines de interés general. En este sentido, CANTARERO PRIETO y FERNÁNDEZ GÓMEZ señalaron que la vivienda en su propia configuración jurídica es un bien preferente, lo cual supone que es el propio Sector Público el que debe otorgar ayudas – directas o indirectas – para su adquisición, arrendamiento o rehabilitación, las cuales se hallarían justificadas económicamente por tener como consecuencia la producción de externalidades positivas, tanto tangibles como intangibles. *Cfr.* CANTARERO PRIETO, D. y FERNÁNDEZ GÓMEZ, N., "La fiscalidad de la vivienda en cifras: un análisis económico", en VARONA ALABERN, J.E. (dir.) y AAVV., *op. cit.*, p. 35.

645 *DOUE, C* 456, de 10 de noviembre de 2021.

Sí es cierto, por su parte, que la extensión de estos límites a la disposición por un período de diez años pueden resultar desproporcionados a la finalidad pretendida, tomando en consideración que la duración mínima de contratos de vivienda en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos[646], es de cinco años si el arrendador es persona física o siete si es persona jurídica, lo cual se explicaría únicamente para agotar el plazo de prescripción para comprobar e investigar que tiene la Administración Tributaria en virtud del art. 66 *bis* de la Ley General Tributaria. Asimismo, se puede considerar desproporcionado el hecho de que si alguna delas viviendas deja de encontrarse en régimen de arrendamiento debe procederse a devolver todo el importe de la deducción, cuando debería, en nuestra opinión, reintegrarse el importe de la cantidad proporcional al incumplimiento, supuestos en los cuales la medida fiscal interna no estaría amparada por la normativa europea.

6.4.2 Deducción por la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica

En virtud de la reforma operada por la Ley 2/2017, de 8 de febrero, anteriormente citada, se insertó en el art. 17.2 del Decreto Legislativo 1/2011 el beneficio fiscal que a continuación se examina, consistente en una deducción del 100% en la cuota variable de la modalidad AJD para las transmisiones onerosas de parcelas forestales incluidas en la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, siempre que estas transmisiones sean realizadas entre miembros de las mismas o bien con terceros que se integren en dichas agrupaciones y mantengan la propiedad por el plazo contenido en los Estatutos sociales que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta de las parcelas.

La deducción queda condicionada, una vez más, a la presentación, en el plazo de declaración, de los justificantes expedidos por la Consellería competente en materia de medio rural que acrediten la inclusión de dichas parcelas en la agrupación de propietarios forestales.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

646 *BOE* núm. 282, de 25 de noviembre de 1994.

Al igual que acaecía en anteriores deducciones, el principal punto de fricción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea estriba en la determinación del sujeto pasivo al que se destina esta deducción. Así, dado que el art. 122 de la Ley de Montes de Galicia considera como agrupaciones forestales de gestión conjunta aquellas uniones de personas titulares de derechos de aprovechamiento forestal que se encuentren en el territorio autonómico y que el Decreto 45/2011 por el que se regula el fomento de las agrupaciones forestales exige que el domicilio de las mismas se encuentre en Galicia, las adquisiciones llevadas a cabo por entidades o agrupaciones análogas con domicilio en otro Estado Miembro no podrán verse beneficiadas por esta deducción, con lo que nos hallamos con un nueva causa de discriminación en el ejercicio de la libre circulación de capitales proscrita por los Tratados (*cfr.* STJUE de 25 de octubre de 2012, *Comisión/Bélgica,* asunto C-387/11[647]).

Por su parte, lo que no supondría una causa de contravención del ordenamiento de la Unión Europea sería la determinación del inmueble objeto del negocio jurídico en el territorio autonómico, dado que el punto de conexión que fundamenta la competencia autonómica es, precisamente, el hallarse localizado el bien en el territorio en donde radique el Registro en el que se deba inscribir o anotar tal transmisión. Asimismo, la fijación de un plazo de no disposición del bien cuya transmisión se grava determinado por las partes mediante el convenio correspondiente no supone, como ya se ha estudiado, ninguna contravención con la libre circulación de capitales.

6.4.3 Deducciones relacionadas con préstamos hipotecarios destinados a vivienda habitual

Por medio del presente epígrafe serán estudiados dos supuestos de beneficio fiscal reconocidos por el TRTCG en relación con la cuota variable de la modalidad AJD que se devenga en la constitución y novaciones de contratos de préstamo garantizados con derecho real de hipoteca cuya finalidad sea la de financiar o invertir en la vivienda habitual del sujeto pasivo.

Así, la primera de las dos deducciones objeto de estudio se halla regulada en el art. 17.3 TRTCG, que establece una deducción en la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales, del 100% cuando con el tributo se grave la constitución de un préstamo hipotecario cuyo

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

647 Identificador ECLI:EU:C:2012:670.

importe se destine a cancelar otro crédito destinado a la financiación de la adquisición de una vivienda habitual.

En el caso de que el nuevo préstamo sea de cuantía superior a la necesaria para la cancelación del anterior, la deducción será de aplicación exclusiva a la porción de cuota que resulte de aplicarle a esta el resultado del cociente entre el principal pendiente de cancelación y el principal del nuevo préstamo o crédito.

Por su parte, la segunda deducción, regulada en el art. 17.4 del mismo instrumento normativo, establece un beneficio del 100% de la cuota variable de la modalidad AJD, documentos notariales, a las escrituras de crédito hipotecario que recojan las operaciones a que se refieren los arts. 7 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios[648], siempre que se trate de créditos concedidos para la inversión en vivienda habitual. Este beneficio se aplica en los mismos términos y condiciones que los reconocidos para los préstamos indicados en estos preceptos.

Al efecto, el art. 7 al que remite la norma autonómica establece la exención de la Escritura que documente la operación de subrogación en la modalidad gradual de AJD, documentos notariales[649]. Por su parte, el art. 9 establece la misma exención para aquellas Escrituras Públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades referidas en el art. 1 de esta ley (esto es, entidades financieras) y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo de préstamo, o a ambas.

Por su parte, el párrafo segundo del art. 17.4 TRTCG establece que se aplicará una deducción del 100% en la cuota variable de la modalidad AJD a las Escrituras Públicas de novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios concedidos para la inversión en vivienda habitual, pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una entidad financiera y la modificación se refiera al método o sistema de amortización y a cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo o crédito.

---

648 *BOE* núm. 80, de 4 de abril de 1994.

649 Dado esto, el establecimiento por el legislador autonómico del beneficio fiscal resulta innecesario, puesto que nos hallamos ante un supuesto de exención establecido por la norma estatal, que abarca tanto préstamos destinados a la inversión en vivienda habitual como los que tienen otras finalidades.

En el examen de ambas deducciones debemos recordar *prima facie* que el concepto de vivienda habitual sigue siendo, dado el art. 3.1 del Decreto Legislativo 1/2011, el descrito por la Disposición Adicional 23 de la Ley estatal reguladora del IRPF.

Adicionalmente, debemos tomar en consideración que, dado el punto de conexión que con arreglo al art. 33.2 de la Ley 22/2009 funda la competencia autonómica, es en el territorio gallego en donde ha de radicar el Registro en el que se deban inscribir o anotar los bienes o actos. Esta determinación territorial genera que, en el caso de la segunda deducción, la vivienda habitual deba ubicarse en alguna de las demarcaciones registrales en las que se divide la Comunidad Autónoma. No obstante esto, en el supuesto de la primera deducción, y con base en el mismo fundamento jurídico, no sería necesario que la vivienda habitual se ubicase en el territorio gallego, pues la garantía real hipotecaria debe recaer sobre otro bien inmueble distinto que sí debe hallarse en el territorio de la demarcación registral correspondiente en la geografía autonómica[650].

Dado que ninguno de los dos preceptos objeto de análisis establece ninguna medida restrictiva de libertades de circulación, supuestos de discriminación fiscal directa ni indirecta ni suponen ayudas públicas incompatibles, al igual que tampoco suponen una contravención de la normativa de Derecho Derivado dictada en la materia (en especial, de la Directiva 2014/17/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de febrero de 2014, sobre contratos de crédito celebrados con los consumidores para bienes inmuebles de uso residencial[651]) debemos concluir que estas deducciones son plenamente respetuosas del ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

6.4.4 Deducción en las adquisiciones de local de negocios para la constitución de una empresa o negocio profesional

El art. 17.5 del Decreto legislativo 1/2011 reconoce el derecho a practicar una deducción del 100% en la cuota gradual de AJD, con un límite de 1.500 euros, para el supuesto de primeras copias

650 En este sentido, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 31 de octubre de 2018 ha señalado que la Ley 22/2009, respecto de las escrituras notariales distingue entre la cuota fija, correspondiendo la competencia al domicilio en donde se autoricen, y la cuota variable, basada en el Registro en el que debe procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos, pero no distingue la norma entre hechos imponibles, de manera que no hay diferencias en los puntos de conexión en función de si se trata de una constitución de hipoteca o una modificación, con lo que para estos últimos debe atenderse también a tales criterios generales.

651 *DOUE L* 60, de 28 de febrero de 2014.

de Escrituras notariales que documenten la adquisición de locales de negocio, siempre que el adquirente destine este inmueble a la constitución de una empresa o negocio profesional.

Por "constitución de empresa o negocio" entiende el precepto el inicio de una actividad económica por persona física o entidad del art. 35.4 LGT o la constitución de cualquier forma de sociedad que tenga por objeto la realización de una actividad económica, siempre y cuando el número de socios o partícipes no sea superior a cinco. A estos efectos, el precepto entiende producida la constitución cuando se cause alta por primera vez en el censo de empresarios, profesionales y retenedores. Para el supuesto de que el sujeto pasivo sea una persona jurídica societaria o una entidad de las referidas en el antedicho art. 35.4 LGT, los socios o partícipes deben ser personas físicas que no estén o estuviesen con anterioridad de alta en el citado censo.

Para determinar si existe actividad económica y si el local objeto de la adquisición se encuentra afecto a ella se estará a lo dispuesto en la normativa del IRPF, sin que resulte de aplicación en ningún caso a la actividad de arrendamiento de inmuebles ni cuando la actividad sea la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Asimismo, el art. 17.5 TRTCG establece, para poder obtener el derecho a deducir, el cumplimiento de una serie de exigencias, como son:

1. La adquisición del inmueble ha de formalizarse en Escritura Pública, en la cual se exprese la voluntad de que se destine a la realización en él de una actividad económica.
2. La constitución de la empresa o negocio debe producirse en el plazo de seis meses anteriores o posteriores a la fecha de la Escritura de adquisición del inmueble.
3. El centro principal de gestión de la empresa o negocio profesional o domicilio fiscal de la entidad debe hallarse en Galicia y mantenerse durante los tres años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.
4. Durante ese mismo plazo debe mantenerse la actividad económica y el nivel de inversión que se tome como base de la deducción.

En el caso de que el sujeto pasivo se hubiese acogido a las reducciones previstas en los arts. 7.8 u 8.8 TRTCG, la deducción se aplicará a la cuota resultante de aminorar la base liquidable en la cuantía del importe de la base de las reducciones.

USC DE COMPOSTELA

Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esta deducción respecto al mismo local de negocios, la deducción se aplicará de forma conjunta, sin perjuicio de la imputación a cada contribuyente de la parte proporcional correspondiente a su porcentaje de participación en la adquisición.

El incumplimiento de los requisitos y de las condiciones expuestas conlleva la pérdida del derecho a deducir, debiendo, consecuentemente, el contribuyente ingresar la cantidad derivada del beneficio fiscal junto con los intereses de demora. A estos efectos, la ley señala, como acaecía en supuestos anteriormente examinados, que el sujeto pasivo debe practicar la correspondiente autoliquidación y presentarla en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se incumplan los requisitos.

Procediendo a continuación al examen de la norma autonómica en relación con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea se debe destacar, en línea de principio, que nos hallamos ante una medida fiscal insertada en el instrumento normativo en virtud de la Ley 2/2013, de 27 de febrero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013, destinada a fomentar la constitución de nuevas empresas mediante la reducción de costes que supone la adquisición en propiedad de un local en el que desarrollar su actividad. Esta ayuda, concretamente, parece destinarse primordialmente a las pequeñas y medianas empresas, toda vez que el número de socios no puede ser superior a cinco, si bien esta situación no sería óbice para que una entidad empresarial más capitalizada pudiese obtener el derecho a deducir, siempre que se cumpliesen los requisitos determinados por el precepto[652].

En lo que atañe al estudio de las adquisiciones beneficiadas por la deducción, consideramos que se limitan de manera exclusiva a los locales de negocio (así, la propia Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos de 2013 alude al incentivo de adquisición de *local comercial*), con lo cual quedarían excluidas de la práctica del beneficio fiscal, en virtud de la prohibición de analogía establecida en el art. 14 LGT, otro tipo de inmuebles. Asimismo, quedarían excluidas del ámbito de aplicación de la deducción tanto las adquisiciones de otros derechos reales limitados sobre el inmueble como la formalización notarial de fuentes de obligaciones crediticias tales como el arrendamiento, aún cuando estas figuras permitirían desarrollar la actividad económica en condiciones semejantes.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

652 En este sentido, la constitución de una empresa con una cifra de capital social superior generaría que los socios tuviesen que realizar un mayor desembolso.

Por lo que respecta a la consideración legal de constitución de la empresa o negocio, entendemos que el alta requerida en el censo de empresarios, profesionales y retenedores no supone ningún problema para las empresas y profesionales independientes de otros Estados Miembros, toda vez que el art. 3.2, epígrafe a), del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, alude a las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español – inciso este que permite un correcto ejercicio de la libertad de establecimiento – alguna de las actividades empresariales o profesionales, entendiendo como tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

Asimismo, el precepto, en un momento posterior indica que también se integran en el censo las personas o entidades no residentes que, de acuerdo con la LIRNR operen en territorio español mediante un establecimiento permanente o satisfagan en él rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta[653], así como los socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas.

En cuanto al hecho de que no valgan como actividad de negocio para beneficiarse de la deducción las actividades de arrendamiento de inmuebles o gestión de patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en la ley del impuesto sobre el patrimonio se debe destacar que la finalidad de la deducción es incentivar a aquellas nuevas empresas o negocios que lleven a cabo una actividad económica, circunstancia que no tiene lugar en estas entidades. Dado que esta prohibición se encuentra sujeta a las mismas condiciones tanto para las nuevas empresas gallegas como de otros Estados Miembros no podemos hablar en ningún caso de que el veto a estos operadores en el tráfico se considere como un supuesto de discriminación fiscal, una restricción arbitraria de las libertades de establecimiento y prestación de servicios ni una ayuda pública incompatible con la libre competencia en el mercado interior.

Por lo que respecta a la exigencia de que la empresa o negocio profesional deba hallarse o tener su domicilio fiscal en Galicia nos encontramos de nuevo con una exigencia que, al igual que

653 Este aspecto resulta de interés, toda vez que el art. 17.5 TRTCG ha condicionado la aplicación del derecho a deducir a que las empresas o negocios tengan en el territorio autonómico su centro principal de gestión o su domicilio, aún cuando la norma estatal permite, en aras al correcto ejercicio de la libertad de establecimiento y de prestación de servicios, el alta de los no residentes.

en anteriores deducciones, limita la libertad de establecimiento o de prestación de servicios, según los casos.

Así pues, debemos recordar que el negocio jurídico que se documenta notarialmente es la adquisición de un local de negocio, el cual necesariamente ha de hallarse en territorio autonómico al establecer el art. 33.2 de la Ley 22/2009 el punto de conexión en el lugar en donde radique el Registro para inscribir la transmisión. No obstante esto, bien cierto es que vincular el domicilio fiscal de la nueva empresa al territorio autonómico supone una restricción a las antedichas libertades que sólo pretende beneficiar la constitución de empresas regionales, en una situación de detrimento hacia los demás operadores de otos Estados Miembros que puedan adquirir un local en el territorio gallego y destinarlo igualmente al inicio de una actividad económica. Adicionalmente, la imposibilidad de trasladar la empresa o negocio del territorio autonómico durante un plazo de tres años so pena de perder el derecho a deducir y con la consiguiente obligación de reintegrar el importe obtenido funciona como una restricción de salida de la empresa o profesional.

Estas situaciones que hagan menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento o de prestación de servicios o generen por su ejercicio efectivo una diferencia de trato en materia impositiva no amparada por alguna causa prevista por los Tratados o considerada de imperioso interés general supone una vulneración de las referidas libertades (*cfr.* Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de mayo de 2015, *Verder LabTec,* asunto C-657/13[654]; y Sentencia de 16 de abril de 2015, *Comisión/Alemania,* asunto C-591/13[655]; entre otras). Dado que en el presente caso no se aprecia ninguna justificación para la medida más allá que la de suponer un caso más de proteccionismo fiscal se debe considerar que esta exigencia es contraria al ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

En otro orden de ideas, en relación con el nivel de inversión que se ha de mantener durante tres años, entendemos que la exigencia determinada por el precepto pretende evitar incumplimientos de la norma tributaria, motivo por el cual aducir una posible trangresión, desde la óptica de este requisito, de la libre circulación de capitales no encontraría un fundamento suficiente cuando el propio art. 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea permite la adopción de normas fiscales internas que tengan esta finalidad, siempre y cuando no supongan una fuente de restricción encubierta ni excedan el límite de lo necesario para lograr este fin. En el presente caso,

654 Identificador ECLI:EU:C:2015:331.
655 Identificador ECLI.EU:C:2015:230.

consideramos que resulta bastante racional que una empresa recién constituida pueda mantener el local en el que va a desarrollar su actividad económica durante tres años desde la fecha de adquisición. Además, debe hacerse notar que el precepto no exige en ningún momento que el mantenimiento del inmueble sea en propiedad, motivo por el cual podría ser enajenado en ese plazo por la empresa o profesional adquirente y mantener en él su actividad mediante otra relación jurídica, como un usufructo o derecho crediticio de arrendamiento (*verbi gratia* el arrendamiento urbano distinto de inmueble distinto al de vivienda, el arrendamiento rústico o contratos parciarios).

Finalmente, en lo que atañe a la compatibilidad de la deducción con las reducciones ya estudiadas en el art. 7.8 y 8.8 TRTCG, en los impuestos sobre sucesiones y donaciones respectivamente, se debe señalar que se está generando un beneficio fiscal adicional que permite mejor estar por debajo del umbral máximo de 1.500 euros de la presente deducción a las empresas de nueva o reciente creación a la que los referidos preceptos aluden, y de las que ya se había manifestado su crítica en el Capítulo IV por destinarse de manera específica a las empresas gallegas con exclusión de los operadores de otros Estados Miembros.

Esta situación supone la continuación de un supuesto de discriminación fiscal con respecto a los otros operadores con el inmueble en el territorio de la Comunidad Autónoma por establecer una base para calcular el impuesto inferior y, por ende, por facilitarles la obtención del 100% de derecho a deducción en la cuota gradual de la modalidad AJD. No obstante esto, debemos tomar en consideración que esta regla no debe ser considerada contraria al art. 18 TFUE, toda vez que los nacionales españoles de otras Comunidades Autónomas también se verán afectadas por este trato diferenciado, pero sí nos podríamos hallar ante un supuesto de desventaja para los operadores de otros Estados Miembros que ejerzan en Galicia la libertad de establecimiento o de prestación de servicios.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

6.4.5 Deducción en la constitución y modificación de préstamos o créditos hipotecarios y operaciones de arrendamiento financiero concedidos para la financiación de las adquisiciones de local de negocios para la constitución de una empresa o negocio profesional

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado seis del art. 17 TRTCG, el sujeto pasivo tiene derecho a practicar una deducción del 100%, con un límite de 1.500 euros, en la cuota gradual de la modalidad AJD para el supuesto de primeras copias de escrituras notariales que documenten la constitución o modificación de préstamos o créditos hipotecarios destinados a financiar la adquisición de locales de negocio que se hallen beneficiadas por la deducción señalada en el apartado anterior.

Esta misma deducción, y con el mismo límite, se aplicará a la constitución o modificación de contratos de arrendamiento financiero a que se refiere la Disposición Adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito, que se encuentren destinados a financiar locales de negocio siempre que se cumplan los requisitos examinados en la anterior deducción referidos a la constitución de empresa o negocio y su mantenimiento, ubicación, plazos y afectación del bien.

En el presente caso, dado que nos hallamos ante una deducción significativamente similar a la anterior, puesto que al art. 17.5 TRTCG remite el precepto objeto de análisis en cuanto a la observancia de las condiciones que permiten obtener el beneficio fiscal, de tal suerte que la única diferencia se encuentra en que esta deducción se aplica a la cuota gradual de la modalidad AJD a devengarse por las primeras copias de las escrituras notariales de préstamos hipotecarios para la obtención de los locales de negocio y para la adquisición por medio de arrendamiento financiero, a los requisitos ya examinados en el epígrafe anterior nos remitimos.

No obstante esto, sí conviene resaltar que esta medida, con idéntico fin que la anterior, e insertada por el mismo instrumento normativo en el texto refundido, resulta acumulativa con el beneficio fiscal anterior, de tal suerte que el sujeto pasivo, en la constitución de su empresa o negocio, podrá practicar la deducción del 100% tanto en la primera copia de la escritura de préstamo hipotecario o arrendamiento financiero como en aquella mediante la que se documente la adquisición del dominio.

USC DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

6.4.6 Deducción aplicable a las agregaciones, agrupaciones y segregaciones para posterior agregación o agrupación de fincas que contengan suelo rústico

Conforme dispone el art. 17.7 del Decreto Legislativo 1/2011, los sujetos pasivos tienen derecho a obtener una deducción del 100% de la cuota gradual de la modalidad AJD, documentos notariales, en las Escrituras en que se documenten las agregaciones y agrupaciones de fincas que contengan suelo rústico.

Si sobre el suelo rústico existe una construcción no afecta a una explotación agraria en funcionamiento, la deducción no se extenderá a la parte de la cuota que se corresponda con el valor en la base liquidable de dicha construcción y del suelo sobre el que se asienta, salvo que se trate de agrupaciones de fincas rústicas que se lleven a cabo para su incorporación en el plazo máximo de un año desde la fecha de devengo a polígonos agroforestales, proyectos de aldeas modelo o agrupaciones de gestión conjunta o que ya estén adheridos a alguno de estos instrumentos, en cuyo caso la deducción sí comprenderá el valor de las construcciones que existan sobre las fincas y el suelo sobre el que se asienten.

La deducción también será aplicable a las segregaciones de fincas que contengan suelo rústico cuando dicha operación tenga por finalidad una agregación o agrupación posterior de fincas de suelo rústico que se vaya a realizar en los mismos términos que los expuestos. Esta condición se entiende cumplida sólo cuando en la misma Escritura pública de segregación o en otra Escritura de esa misma fecha se otorgue la agregación o agrupación de fincas que incluya alguna de las segregadas.

En caso de incumplimiento, de nuevo, el sujeto pasivo debe presentar autoliquidación complementaria ingresando el importe del beneficio fiscal y los intereses de demora en el plazo de un mes desde el momento de incumplimiento de la condición establecida *ex lege.*

Por medio del presente beneficio fiscal, insertado en el TRTCG en virtud de la reforma operada por el art. 3.5 de la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas,

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

y posteriormente modificado por la Ley 11/2021, tiene por objeto incentivar las agrupaciones de fincas rústicas.

Al efecto, ya se había apreciado en un momento anterior que la Exposición de Motivos de la Ley 13/2015 señalaba que la inserción de las diferentes modificaciones en sede de ITPAJD tenían por objeto la dinamización del medio rural autonómico. En este caso concreto, la pretensión que se busca por medio de la norma es la movilización de las tierras con vocación agraria que se encuentren en estado de abandono y supongan un grave riesgo de incendios forestales, cuando existe una demanda de tierra por parte de explotaciones agrarias que ya existan o para nuevas iniciativas. En continuación de esta política de incentivo rural, mediante la Ley de recuperación de la tierra agraria de Galicia se establecen incentivos adicionales en estas operaciones en aras a combatir el éxodo rural y a fomentar la adecuada explotación de los recursos agrícolas.

Centrándonos en la compatibilidad del precepto con las disposiciones del ordenamiento jurídico de la Unión Europea se debe destacar, en primer lugar, que las únicas tierras que se podrán ver beneficiadas por el beneficio fiscal han de encontrarse en el territorio de la Comunidad Autónoma, con exclusión de operaciones análogas que se desarrollen en otros lugares aún cuando se documenten notarialmente en Galicia, sin que ello suponga una causa de discriminación fiscal por cuanto el punto de conexión que funda la competencia autonómica en materia de este tributo toma en consideración la demarcación registral en la que deban inscribirse estas operaciones.

Resulta interesante apreciar, además, que dentro del territorio autonómico, gozarán de esta deducción los negocios jurídicos descritos cuyo objeto sea el suelo rústico. En este sentido, debe tomarse en consideración que la Administración Tributaria de Galicia, en su Consulta Vinculante de 20 de noviembre de 2019, ha señalado que para la aplicación de esta deducción también es necesario valorar si merece esta calificación rústica con arreglo a lo dispuesto en la Ley del Suelo de Galicia, con independencia de la calificación catastral.

Para poder conocer esta circunstancia, con arreglo al art. 87 de la referida Ley del Suelo, los instrumentos de planeamiento urbanístico con sus documentos serán públicos, pudiendo ser consultados por los sujetos pasivos en los Ayuntamientos respectivos. Toda persona tiene derecho, además, a que el municipio le informe por escrito sobre el régimen y las condiciones urbanísticas aplicables a un terreno concreto en el que se encuentre incluido, debiendo facilitarse en plazo que no exceda de dos meses desde la presentación de la solicitud en el registro municipal. Esta

USC DE COMPOSTELA

información, según la misma Consulta Vinculante, es medio de prueba apto en Derecho para acreditar la calificación rústica del inmueble ante la Administración Tributaria.

En otro orden de ideas, conviene que nos detengamos en el hecho de que el art. 17.7 TRTCG no establece un régimen diferenciado en función de la nacionalidad del sujeto pasivo o del domicilio de la explotación agraria titular o a la que se halle afecta la construcción sobre el suelo rústico, con lo que no se está, directa ni indirectamente, favoreciendo a los productores gallegos en detrimento de los operadores con domicilios en otros Estados Miembros de la Unión, lo cual merece un claro juicio positivo. En idénticos términos debemos pronunciarnos con respecto a las operaciones de segregación y agrupación simultánea o inmediata de los predios rústicos.

Por lo que respecta al inciso reformado en virtud de la Ley de recuperación de la tierra agraria, el incremento del importe de la deducción referente a las construcciones edificadas sobre el suelo rústico para incorporarlos a los distintos proyectos de movilización de estos terrenos, como ya se ha apreciado, supone un incentivo plenamente compatible con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, sin suponer el plazo máximo de un año para llevar a cabo esta disposición, a nuestro juicio, un elemento que exceda el límite de lo necesario para garantizar el correcto cumplimiento y aplicación de la norma tributaria.

6.4.7 Deducción por adquisición de vivienda habitual y por constitución de préstamos hipotecarios destinados a su financiación

El art. 17.8 TRTCG establece el derecho a la práctica de una deducción del 100% en la cuota gradual de la modalidad AJD para aquellos sujetos pasivos que tengan derecho a aplicar los tipos de gravamen reducidos examinados en los apartados tres (adquisición por personas con discapacidad), cuatro (familias numerosas), cinco (menores de treinta y seis años) y ocho (víctimas de violencia de género) del art. 15 TRTCG, siempre y cuando la vivienda se encuentre en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales conforme a la Orden que al efecto dicte la Consellería competente.

Esta deducción, insertada para los tres primeros grupos en virtud de la reforma operada por la Ley 2/2017, de 8 de febrero, y extendida posteriormente a los supuestos de violencia de género

mediante la Ley 4/2021, supone una ayuda fiscal adicional para la adquisición de vivienda habitual por sujetos pasivos considerados económicamente más vulnerables por sus diferentes circunstancias sociales, que se suma a los tipos de gravamen privilegiados estudiados para la modalidad TPO.

Dado que el precepto remite para determinar el derecho a deducir al cumplimiento de las mismas exigencias que las ya estudiadas en un momento anterior de este Capítulo, procede remitirnos al análisis indicado en sus respectivos subepígrafes. Por su parte, sí resulta relevante comentar el hecho de que, desde el establecimiento originario del beneficio fiscal, el mismo se ha dirigido a facilitar el acceso a vivienda en zonas de escasa población, en aras a combatir la despoblación rural, sobre lo cual ya hemos tenido ocasión de comentar de forma reiterada que supone una ayuda plenamente compatible con los Tratados a la vez que un desarrollo de las políticas en esta materia desarrolladas por la Unión Europea.

6.4.8 Deducción para la promoción de suelo industrial

El art. 17.9 TRTCG, insertado por la precitada Ley 9/2017, con la misma finalidad que la examinada en la Exposición de Motivos en la deducción correspondiente en sede de TPO, establece que tienen derecho a la obtención de una deducción del 100% de la cuota variable de la modalidad AJD los siguientes hechos imponibles:

a) Ventas de suelo público empresarial realizadas por entidades instrumentales del Sector Público que tengan entre sus funciones u objeto social la promoción de dicho suelo. Asimismo, gozan de derecho a deducir la constitución de condiciones resolutorias, derechos de adquisición preferente u otras garantías pactadas en favor de dichas entidades transmitentes para garantizar las obligaciones de edificar, implantar actividad u otras que se impongan al adquirente derivadas de las ventas.

b) Compras de suelo para la promoción de suelo industrial realizadas por entidades instrumentales del Sector Público que tengan entre sus funciones u objeto social dicha finalidad.

c) Actos de agrupación, agregación, segregación y división que se efectúen sobre suelo empresarial por parte de las entidades instrumentales del Sector Público que tengan entre sus funciones la promoción de dicho suelo.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE

d) Actos de agrupación, agregación, segregación y división efectuados sobre el suelo empresarial por las entidades instrumentales del Sector Público con objeto social de promocionar el suelo, debiendo hacerse estas operaciones en el plazo máximo de tres años desde la adquisición.

En el presente caso nos hallamos, a diferencia de los comúnmente estudiados en esta investigación, con un supuesto de deducción a cuota a aplicar cuando el sujeto pasivo del tributo sea el Sector Público por operaciones destinadas a la promoción del suelo industrial. Dada esta circunstancia, debemos tomar en consideración en primer lugar que tanto por el art. 45.I.A), epígrafe a), de la ley estatal reguladora del tributo, así como por el art. 88.I.A), epígrafe a), de su Reglamento ejecutivo, gozan de exención subjetiva el Estado, las Administraciones públicas territoriales e institucionales, motivo por el cual se debe entender que el derecho a deducir se aplicará en aquellos supuestos en los que las entidades públicas no se encuentren amparadas por alguna circunstancia técnica por este concepto[656].

Por su parte, debemos atender a continuación al hecho de que la promoción de la industria (en este caso, mediante operaciones en relación con la promoción de su suelo, como factor de producción de la misma) supone el desarrollo de la actividad política deseada por las Instituciones de la Unión Europea, como ya hemos tenido ocasión de apreciar, pero que la misma no debe regirse nunca por el incumplimiento de los objetivos y principios tutelados por los Tratados.

En el caso que nos ocupa con la presente deducción, en ningún momento el legislador gallego ha vinculado las operaciones con el suelo industrial al fomento de determinadas producciones ni ha sometido al Sector Público a condiciones que supongan una fuente posterior de restricciones de libertades de circulación en detrimento de los operadores del espacio económico europeo. Tomando todo ello en consideración, entendemos que la norma adoptada resulta plenamente compatible con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

656 En el caso de las Administraciones gallegas, interesa especialmente la figura del Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo, el cual goza de exención subjetiva al tributo, con arreglo a la previsión contenida en el art. 14 de su ley reguladora.

6.4.9 Beneficios fiscales en los documentos notariales en que se formalice la adquisición onerosa, agrupación, división, segregación, declaración de obra nueva y división horizontal de inmuebles

El art. 17.10 TRTCG establece el derecho a la práctica de una deducción del 100% de la cuota variable de la modalidad AJD en aquellos documentos notariales en que se formalice la adquisición onerosa, agrupación, división, segregación, declaración de obra nueva y división horizontal de inmuebles que se encuentren en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales ya apreciadas con anterioridad, y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica, siempre y cuando concurran las circunstancias descritas en el art. 16.9.

El importe de deducción se reduce al 50% cuando las operaciones expuestas afecten a inmuebles que se hallen en parroquias que no tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales y que se afecten como inmovilizado material a una actividad económica, siempre que concurran las circunstancias aludidas en el art. 16.9.

A efectos de aplicar estos incentivos fiscales, los plazos para el cumplimiento de los requisitos comienzan a computar desde la fecha de devengo del tributo. En caso de que pudiesen afectar a varios hechos imponibles y entre el primero y el último año en que sea aplicable esta deducción medie un período inferior a dos años los plazos comenzarán a computarse a partir del último hecho imponible realizado dentro de dicho período de dos años.

El incumplimiento de los requisitos implica, de nuevo, la pérdida del beneficio fiscal, la presentación por el sujeto pasivo de autoliquidación complementaria sumando el importe de deducción indebidamente obtenido y el abono de intereses de demora.

En el presente caso nos hallamos, de nuevo, con el reconocimiento normativo de dos beneficios fiscales que, teleológicamente, pretenden luchar contra el éxodo y despoblación rural, así como el fomento de la actividad económica en áreas rurales, y que han sido insertados en virtud de la precitada Ley 9/2021, de simplificación administrativa y de apoyo a la reactivación económica de Galicia.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Dado que el reconocimiento del derecho a deducir depende de circunstancias ya analizadas con anterioridad en el presente Capítulo, a su estudio nos remitimos, toda vez que no se aprecian significativas diferencias en cuanto al estudio del precepto con respecto a la normativa europea entre estas deducciones y las analizadas en sede de TPO. Así, si bien en aquellos beneficios se incentivaba la adquisición y posterior afectación de inmuebles a una actividad económica en zonas demográficamente comprometidas de la Comunidad Autónoma, en el caso que nos ocupa nos hallamos con una deducción que se amplía a los supuestos de documentación notarial de agrupaciones, divisiones y segregaciones de fincas, a declaraciones de obra nueva y a divisiones horizontales de inmuebles.

Por ello, consideramos que, por la remisión efectuada por el legislador al art. 16.9 TRTCG, serían puntos de fricción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea los relativos a la exigencia de mantenimiento y ampliación de la plantilla de trabajadores en el inmueble, resultando el resto de exigencias conformes, por los antedichos motivos, con las disposiciones supranacionales.

6.4.10 Deducción aplicable en supuestos de transmisión de elementos afectos a explotaciones agrarias

Finalmente, el art. 17.11 TRTCG, insertado también por la Ley 11/2021, de recuperación de la tierra agraria de Galicia, establece el derecho a la práctica de una deducción del 100% de la cuota variable del la modalidad AJD que pueda devengarse como consecuencia de las transmisiones *inter vivos* del pleno dominio o del usufructo de elementos afectos a una explotación agraria, ya sea como consecuencia de su transmisión individualizada o de su integridad.

La aplicación de la deducción se encuentra condicionada *ex lege* al cumplimiento de los requisitos que a continuación se enumeran:

1) Que los elementos adquiridos se mantengan afectos a la explotación agraria durante un plazo de cinco años desde su adquisición, bien directamente por parte del adquirente, salvo que este fallezca dentro de este plazo, o bien por parte de aquellas personas a las que el adquirente les haya transmitido los elementos en virtud de pacto sucesorio, antes de la finalización del plazo de cinco años. El titular de la explotación durante este plazo de

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

mantenimiento debe tener la condición de agricultor profesional o persona silvicultora activa.

2) Que en el seno de la explotación agraria de la que proceden los elementos adquiridos se hayan venido realizando de manera efectiva actividades agrícolas durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto.

La aplicación de esta deducción resulta incompatible, para el mismo negocio jurídico, con la deducción a cuota gradual de AJD relativa a la adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, estudiada anteriormente.

En el caso que nos ocupa, las transmisiones que se verán beneficiadas por esta deducción serán aquellas que tengan por objeto inmuebles afectos a explotaciones agrarias ubicados en Galicia, así como muebles que pueden encontrarse en otros territorios, siempre que el adquirente tenga su residencia fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma, pues estos son, como ya se ha apreciado reiteradamente, los puntos de conexión que fundan la competencia normativa del legislador gallego, sin que la exclusión de otros activos con respecto a la posibilidad de obtener la deducción suponga en ningún caso una causa de discriminación fiscal o impedimento a la libre circulación de mercancías por razón de su origen o localización.

No obstante esto, bien cierto es que la explotación agraria de la que proceden los activos afectados no tiene por qué hallarse domiciliada en el territorio de la Comunidad Autónoma, permitiéndose por tanto el acceso al beneficio fiscal de aquellas radicadas en otros Estados Miembros de la Unión Europea por las adquisiciones de elementos afectos ubicados en el territorio gallego, lo cual merece un juicio positivo pues en el caso de haber delimitado, como acaecía en otras deducciones e incentivos, esta residencia o domicilio de la explotación, nos hallaríamos de nuevo ante un supuesto de fricción con la libre circulación de capitales reconocida por el art. 63 TFUE.

Una vez delimitados las concretas transmisiones *inter vivos* que se verán beneficiadas debemos proceder con el estudio de las exigencias establecidas por el precepto.

USC DE COMPOSTELA

En lo referente al mantenimiento de los elementos durante un plazo de cinco años desde la adquisición nos encontramos de nuevo con un ya recurrente ataque a la libertad de circulación de

capitales y, de manera indirecta, a la libertad de establecimiento de la explotación a la que queden afectos los activos, en los términos anteriormente analizados en deducciones similares. No obstante esto, sí se aprecia una interesante diferencia en la redacción del precepto, toda vez que el mismo permite la transmisión de elementos por pacto sucesorio, que, si bien parece pensado en el regulado para los nacionales con vecindad civil gallega con arreglo a la LDCG, en verdad no se debe limitar de manera exclusiva a esta legislación foral, lo cual supondría un punto para salvar la discriminación fiscal existente en otras deducciones.

Por su parte, la exigencia relativa a la realización efectiva de actividades agrícolas por parte de la explotación cedente de los activos durante un período superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto debe ser interpretada de manera positiva, puesto que en ningún momento el legislador está sometiendo la realización de la actividad en el territorio autonómico. En este sentido, el precepto alude a actividad en la explotación agraria, y no en relación con el concreto activo que se transmite mediante el negocio *inter vivos,* motivo por el cual esa actividad se podría estar desarrollando en Galicia o en cualquier otro Estado Miembro, sin suponer una causa de discriminación fiscal o de transgresión de la libertad de establecimiento que se podría manifestar en caso contrario, pues la medida ostentaría un acusado carácter proteccionista de las producciones agrícolas autonómicas en detrimento de los demás operadores del mercado común.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

CAPÍTULO VII

Tributos sobre el juego

Este último Capítulo, con el que se cierra no sólo la Tercera Parte de la tesis sino también la investigación, se destinará al estudio de las disposiciones dictadas por el legislador gallego en materia de tributos cedidos sobre el juego.

Para ello, el análisis normativo partirá, como viene siendo habitual, de una breve introducción a la materia, en la que se examinará cuáles son los concretos tributos cedidos y el alcance de la cesión a la Comunidad Autónoma de Galicia, sin olvidarnos del estudio de su volumen de recaudación y otras cuestiones conexas con la necesidad de su imposición.

Tras ello, se efectuará un examen de las disposiciones concretas dictadas por la potestad gallega, aludiendo tanto a los artículos previstos en el Decreto Legislativo 1/2011 relativos a la obligación tributaria material y a las formales, como en numerosas normas reglamentarias, tanto de desarrollo del propio texto refundido como en materia puramente de ordenación del juego, resultando estas últimas de interesante estudio en relación con la potestad tributaria que la autonomía ejerce.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

7.1 Introducción

De acuerdo con lo establecido en el art. 43.3 de la Constitución, los poderes públicos tienen el deber de facilitar la adecuada utilización del ocio.

Entre las distintas políticas públicas llevadas a cabo y la intensa producción normativa que de las mismas ha derivado, especialmente en el ámbito administrativo mediante la ordenación del juego[657], no se puede obviar el control que mediante la potestad tributaria de las Administraciones Públicas se ha llevado a cabo.

En el caso que nos ocupa son dos los tributos que interesan de modo especial, toda vez que son aquellos de ámbito estatal que han sido cedidos a las Comunidades Autónomas de régimen común, entre las cuales se encuentra Galicia. Así pues, en el presente Capítulo serán estudiados, de modo especial, la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, así como la tasa que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar[658].

A pesar de ello, no debemos olvidar que, en la regulación estatal, el art. 48 de la Ley 13/2011 establece un impuesto sobre actividades de juego cuya participación por las Comunidades Autónomas se encuentra en la posibilidad de incrementar los tipos de gravamen previstos hasta un máximo del 20% para aquellas actividades gravadas cuando sean organizadas o ejercidas por

657 Al efecto, debemos resaltar la regulación bifronte del juego, existiendo una ordenación estatal encabezada por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (*BOE* núm. 127, de 28 de mayo de 2011) y una ordenación en cada Comunidad Autónoma. En el caso particular gallego, el art. 27.27 de su Estatuto de Autonomía prevé que la regulación y ordenación del juego es una competencia exclusiva de la Comunidad Autónoma, con exclusión de las apuestas mutuas deportivo benéficas. En desarrollo de esa competencia se han dictado las normas de ordenación del juego que en un momento posterior se examinarán, suponiendo su norma básica la Ley 14/1985, de 12 de octubre, reguladora de los juegos y apuestas en Galicia (*DOG* núm. 222, de 20 de noviembre de 1985. *BOE* núm. 57, de 7 de marzo de 1986), la cual, si bien ha estado vigente durante el proceso de investigación de la presente tesis, ha sido derogada por la Ley 3/2023, de 4 de julio, reguladora de los juegos de Galicia (*DOG* núm. 128, de 6 de julio de 2023), teniendo lugar su entrada en vigor el 6 de octubre de 2023 conforme a su Disposición Final séptima.

658 En la doctrina no faltan autores que defienden que estos tributos dejen de ser estatales para convertirse en propios de las Comunidades Autónomas. Así, HERMOSÍN ÁLVAREZ defiende esta conversión en que la asunción de los mismos por los entes autonómicos acabaría con la incertidumbre sobre la constitucionalidad de su cesión, facilitaría la coordinación con sus competencias asumidas en materia de juego en virtud de sus Estatutos de Autonomía y permitiría a las Comunidades establecer sus preferencias sobre la materia objeto de gravamen. *Cfr.* HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., "Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas", en *Revista de Estudios Regionales,* núm. 66, 2003, p. 223.

operadores con residencia fiscal en su territorio. Asimismo, debe tomarse en consideración que el rendimiento de este tributo se cede tomando en proporción las cantidades jugadas por los residentes de cada Comunidad Autónoma.

Examinando ya de modo particular las tasas cedidas por el Estado debemos partir *prima facie* de un breve examen de su historia en la ordenación fiscal.

En primer lugar, la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias encuentra su más próximo antecedente en la legislación sobre timbre del Estado. Así, ya los arts. 51 y 52 de la Ley de 14 de abril de 1955[659], establecían la regulación del timbre sobre juegos de naipes y billetes de rifas. En un momento posterior, con la adopción del Decreto 396/1960, de 3 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley y tarifas de timbre del Estado[660], sus arts. 51 y 52, bajo la denominación de "timbre sobre naipes, rifas y apuestas", se gravaban las barajas y otros juegos de naipes que se fabricasen, restaurasen o circulasen en España, llevando timbre gradual. Por su parte, los juegos procedentes del extranjero llevaban un timbre especial doble del correspondiente a los fabricados en territorio nacional. En cuanto a las rifas, esta norma establecía la imposición mediante un timbre gradual de los billetes de toda clase de rifas y tómbolas que se organizasen, así como los empleados en sorteos, concursos o combinaciones en los que la asignación del premio dependiese fundamentalmente de la suerte. En todos los casos, el tributo se devengaba cuando los billetes o números quedasen dispuestos para su distribución o venta y, en todo caso, antes de que estas se realizasen. Por su parte, el impuesto podía hacerse efectivo mediante el empleo de timbres móviles, papeletas timbradas por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, máquinas de timbrar o mediante el ingreso de la cantidad en metálico.

Por su parte, el gravamen sobre las combinaciones aleatorias no gravadas mediante las normas anteriores con fines publicitarios se estableció en virtud de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario, citada en Capítulos anteriores.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

659 *BOE* núm. 105, de 15 de abril de 1955.
660 *BOE* núm. 62, de 12 de marzo de 1960.

En los momentos actuales la tasa se encuentra regulada en los arts. 36 a 41 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales[661], la cual, dado su carácter preconstitucional, tuvo que ser modificada de manera repetida fundamentalmente por la transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas en materia de juego y el principio de reserva de ley en materia tributaria amparado por las disposiciones constitucionales[662].

Por lo que respecta, en segundo lugar, a la tasa que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar se debe tomar en consideración en primer lugar que los juegos que constituyen el hecho imponible del tributo se hallaban penalizados por la legislación anterior a la Transición, legalizándose en virtud del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero[663], con el que se adaptó el régimen tributario a su lícita celebración.

Conforme al art. 1 de esta norma, corresponde al Estado la determinación de los supuestos en que los juegos de azar, rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias puedan ser autorizados, la reglamentación general de los mismos, la competencia para autorización y organización de las actividades específicas destinadas a hacer posible la práctica de aquellas, pudiendo la Administración del Estado asumir esta responsabilidad directamente o por medio de entidades públicas o privadas.

Por su parte, el art. 3 del Real Decreto-Ley establece que con independencia de los tributos estatales y locales a que estén sometidas las sociedades o empresas que desarrollan las actividades de este Decreto, los casinos y demás locales, instalaciones o recintos autorizados para el juego quedan sujetos a la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias en las condiciones que a continuación se procede a simplificar:

1) Es hecho imponible la autorización, celebración u organización de los juegos de suerte, envite o azar, salvo que estuviesen sujetas al impuesto sobre actividades de juego.

661 *BOE* núm. 302, de 19 de diciembre de 1966. Para evitar la doble imposición en relación con el impuesto sobre las actividades de juego anteriormente mencionado el Decreto establece la no sujeción a la tasa si el hecho se encuentra gravado por este otro tributo. No obstante esto, señala PIÑA GARRIDO que el impuesto sobre actividades del juego y las tasas cedidas a las Comunidades Autónomas resultan perfectamente compatibles toda vez que dichos tributos gravan la capacidad económica del jugador, a diferencia del impuesto sobre actividades de juego estatal, que grava la capacidad económica de la empresa. *Cfr.* PIÑA GARRIDO, L., "Impuestos estatales sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas: situación tras la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego", en *Crónica Tributaria,* número extraordinario 1, 2012, p. 36.

662 *Cfr.* HERRAIZ SERRANO, O., *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar,* editorial La Ley, Madrid, 2012, p. 50.

663 *BOE* núm. 56, de 7 de marzo de 1977.

2) Son sujetos pasivos los organizadores o empresas que celebren los juegos, siendo responsables solidarios los dueños y empresarios de los locales en que se celebren.

3) La base imponible se conforma por los ingresos brutos que se obtengan del juego o las cantidades que los jugadores destinen a su participación, determinándose en régimen de estimación directa u objetiva. Sobre la base calculada se aplican los tipos de gravamen y cuotas previstos en la norma.

4) La tasa se devenga con carácter general por la autorización y, en su defecto, por la organización o celebración del juego. Si se trata de máquinas o aparatos automáticos la tasa se exige por años naturales, devengándose el 1 de enero.

5) La presentación e ingreso del tributo se efectúa de forma trimestral en los 20 primeros días naturales.

En desarrollo de estas disposiciones ha sido dictado en un momento posterior el Real Decreto 682/1977, de 11 de marzo, por el que se dictan normas para la gestión, inspección y recaudación de la tasa[664] (que especialmente trató el juego en casino y el juego del bingo) y, posteriormente, el Real Decreto 228/1981, de 5 de febrero, regulador de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar[665], para adaptar la legislación.

Tras algunas modificaciones nos encontramos con la regulación actual prevista en el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre[666]

Examinados estos extremos procede a continuación efectuar un análisis relativo a la cesión de estos tributos a la Comunidad Autónoma de Galicia. Al efecto, debemos recordar que con arreglo a la Disposición Adicional Primera, apartado primero, epígrafe e), se encuentra cedido el 100% del rendimiento de los tributos sobre el juego a la Comunidad, lo que ha implicado la percepción, por el Erario autonómico, de las siguientes fuentes de ingreso durante los últimos ejercicios:

664 *BOE* núm. 92, de 18 de abril de 1977.
665 *BOE* núm. 45, de 21 de febrero de 1981.
666 *BOE* núm. 304, de 20 de diciembre de 1984.

Ejercicio	Recaudación (en miles de euros)	Porcentaje que ha representado el tributo en la recaudación de Galicia mediante impuestos indirectos
2019	52.916,60	1,55%
2020	28.568,04	0,84%
2021	34.128,02	1,01%
2022	48.908.62	1,58%

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del Instituto Gallego de Estadística.

(Última actualización realizada el 28 de abril de 2023).

Esta cesión recaudatoria se encuentra asimismo complementada con una cesión de facultades normativas recogidas en el art. 50 de la Ley 22/2009, pudiendo en consecuencia la potestad gallega regular los supuestos de exención en estos tributos, la determinación de la base imponible, los tipos de gravamen y cuotas, bonificaciones, el devengo de los tributos y otros aspectos relativos a la aplicación de las normas. Galicia ha asumido todas estas competencias en virtud de diferentes normas de distinto rango jerárquico, hallándose su principal regulación en el Decreto Legislativo 1/2011, al igual que acaecía en otros tributos ya estudiados.

Por su parte, el punto de conexión establecido en el art. 34 de la referida Ley 22/2009 que funda la competencia fiscal de Galicia consiste en la producción en su territorio del rendimiento de los tributos sobre el juego. Al efecto, se entiende producido en el caso de la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho gravado se realice en dicho territorio, mientras que en el otro gravamen se entiende producido cuando las rifas, tómbolas y apuestas hayan sido autorizadas por la Administración autonómica o hubiese sido la competente si se celebran sin solicitar dicha autorización. Por su parte, en el caso de que el hecho gravado sean las combinaciones aleatorias, se entiende producido el rendimiento cuando su desarrollo no exceda de los límites territoriales de Galicia.

En relación con la fijación de este punto de conexión, hay autores para los que el tributo no parece tener naturaleza impositiva y por ello argumentan que su cesión sería prácticamente imposible, llegando a la conclusión de que se atribuye a las Comunidades Autónomas que han

prestado la actividad las competencias materiales sobre las tasas. Por tanto, para ellos esta tasa pasa de ser un tributo cedido para convertirse en un tributo propio de las Comunidades Autónomas[667]. En contra de esta postura, ORÓN MORATAL señala que el hecho de que se asumieran competencias en exclusiva en materia de juegos y apuestas por las Comunidades Autónomas no implica que el Estado pierda la competencia para autorizar juegos con un ámbito territorial superior al de una Comunidad o se extiendan a todo el Estado, por lo que la competencia autonómica será exclusiva para autorizar cualquier tipo de juego en su ámbito territorial, y el Estado no podrá autorizar juegos que vayan a organizarse y a celebrarse únicamente en el territorio de una Comunidad que tenga las competencias asumidas, pero sí que se extiende a más Comunidades o a todo el territorio estatal, lo cual tiene su evidente repercusión en el funcionamiento de los tributos sobre el juego[668].

Finalmente, por lo que a esta investigación interesa, se debe señalar que la Unión Europea carece de competencias en materia de imposición sobre el juego, de tal manera que no ostentan sus Instituciones ningún poder formal sobre esta ordenación, que sigue siendo una competencia nacional, si bien es cierto que los servicios sobre el juego se deben considerar en todo caso amparados por las libertades de circulación proclamadas por los Tratados.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se ha pronunciado tanto sobre materia fiscal[669], pero sí ha establecido diferentes doctrinas de interés en relación con la protección de las antedichas libertades de circulación y de la prohibición de ayudas públicas en relación con otros procedimientos administrativos, *verbi gratia* la adjudicación de concesiones para la explotación de la industria del juego en los Estados Miembros.

Aún a pesar de esta falta de competencia, la Comisión ha prestado un interés especial en la regulación del juego *online* en el mercado interior y, al efecto, en su Comunicación COM (2011) 128 final[670], aboga por una regulación pública conjunta de todos los Estados Miembros en donde se establezca una regulación que permita la libre prestación de servicios pero con posibilidad de

667 *Cfr.* CROS GARRIDO, J., MARTÍN QUERALT, J. B., ORÓN MORATAL, G., SÁNCHEZ GARCÍA, N., ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Los juegos de azar en el Estado Autonómico", en *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública,* núm. 2, 1987, p. 22.

668 *Cfr.* ORÓN MORATAL, G., "El impuesto sobre la lotería primitiva", en *Crónica Tributaria,* núm. 54, 1985, p. 105.

669 Sí lo ha hecho, por ejemplo, en la Sentencia de 13 de junio de 2017, *The Gibraltar Betting and Gaming Association,* asunto C-591/15 (identificador ECLI:EU:C:2017:449), cuando ha manifestado que Gibraltar debe asimilarse a Reino Unido a efectos de aplicar las disposiciones de Derecho de la Unión Europea relativas a libertades fundamentales (en ese caso particular, libre prestación de servicios de los operadores de juego), lo que supuso un importante revés para los operadores de juego y apuestas establecidos en este territorio, al verse gravadas sus actividades por la tasa del 15% insertada en el año 2014 por el Gobierno británico.

670 *Cfr.* COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM (2011), 128 final, *Libro Verde sobre el juego en línea en el mercado interior,* de 24 de marzo de 2011.

protección de objetivos de interés general, en especial de los derechos del consumidor, protección a la infancia y prevención de la ludopatía. Esas restricciones también deben permitir la financiación de actividades de beneficencia e interés general que se pretendan mediante las actividades de juego en línea.

En este sentido, el juzgador europeo ha determinado que las disposiciones de los Tratados sobre libertades de circulación se encuentran abiertas también a las modalidades de juego electrónico, de tal suerte que las normativas internas que someten la organización y promoción de juegos en favor de un operador y prohíben su acceso al mercado de juego del territorio a otro operador establecido en un Estado Miembro distinto mediante internet constituyen una restricción a la libre prestación de servicios garantizada por los Tratados y por ende contrarios al ordenamiento europeo (STJUE de 3 de junio de 2010, *Ladbrokes Betting & Gaming y Ladbrokes International,* asunto C-258/08[671]).

Realizadas estas consideraciones, procede a continuación estudiar de manera más prolija cada una de las referidas tasas cedidas a la Comunidad Autónoma, para cual seguiremos el orden de regulación previsto en el Decreto Legislativo 1/2011.

7.2 Tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias

En línea de principio resulta de interés destacar que doctrinalmente se pone en tela de juicio la naturaleza de este tributo como tasa, puesto que el hecho imponible nace en el momento de celebración de los juegos dado que aunque se tenga que permitir su celebración por la autoridad gubernativa lo cierto es que si se produce el hecho gravado la imposición existe igual[672]. En esta misma línea, RAMÍREZ GÓMEZ ha señalado que la naturaleza tributaria de este gravamen es de un verdadero impuesto y no de una tasa visto que no existe esa actividad administrativa en la celebración u organización del juego y por tanto no se cumple con el hecho imponible configurador de la tasa tributaria[673].

671 Identificador ECLI:EU:C:2010:308.
672 *Cfr.* ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España,* editorial Tecnos, Madrid, 1990, p. 121.
673 *Cfr.* RAMÍREZ GÓMEZ, S., "La tributación del juego en el Estado de las Autonomías", en *Crónica Tributaria,* núm. 54, 1985, pp. 120-121.

Cualquiera que sea la opinión del lector en la materia, como ya se ha apreciado con anterioridad, la regulación estatal del presente tributo se halla en los arts. 36 a 41 del Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de tasas fiscales.

Dadas las competencias normativas cedidas a Galicia en la materia, la regulación autonómica desplaza, al aplicarse con carácter preferente, a las disposiciones estatales siempre que el rendimiento de estos juegos se produzca en el territorio autonómico.

En todo caso, dado que no todos los elementos estructurales del tributo se encuentran cedidos a la potestad regional, debemos tomar en consideración que el art. 36 del Decreto determina la exigencia de esta tasa por la autorización, celebración u organización de rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. Por su parte, el art. 37 establece que son sujetos pasivos los organizadores de rifas y tómbolas y las empresas cuyas actividades incluyan la celebración de apuestas o desarrollen combinaciones aleatorias con fines publicitarios. En las apuestas son responsables solidarios del pago de la tasa los dueños o empresarios de los locales en que se celebren.

Por su parte, la regulación autonómica de la tasa se halla concentrada primordialmente en el art. 19 del Decreto Legislativo 1/2011, el cual se halla integrado por un total de cuatro epígrafes que a continuación se proceden a desarrollar. Por su parte, también deben ser tomadas en consideración diversos preceptos relativos a obligaciones formales en relación con la tasa, los cuales serán examinados en un momento posterior.

7.2.1 Supuestos de exención

El art. 19.1 TRTCG regula los distintos supuestos de exención de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias.

Conforme a este precepto, quedan exentos del pago de estas tasas los siguientes juegos:

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

1) Rifas organizadas o celebradas sin ánimo de lucro con motivo de acontecimientos educativos, sociales o festivos, siempre que el producto íntegro de la venta de los billetes

ofrecidos no supere los 12.000 euros y el premio ofrecido tenga un valor inferior a 1.500 euros.

2) Celebración de sorteos, tómbolas y rifas que organice la Cruz Roja, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

3) Sorteos de amortización y capitalización que estén legalmente autorizados.

4) Celebración de tómbolas diocesanas de caridad, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

5) Los juegos enumerados en el apartado 2 del artículo e de la Ley reguladora de los Juegos de Galicia, con excepción de lo previsto en la letra g)[674].

En la redacción original del texto refundido se reduce la lista de juegos exentos, puesto que antes de la reforma operada por la precitada Ley 12/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, también lo estaban las celebraciones de apuestas mutuas deportivas cuando la organizase Loterías y Apuestas del Estado, y los sorteos organizados por la ONCE[675].

La norma autonómica no parece conculcar ningún precepto del ordenamiento jurídico de la Unión Europea al no suponer fuente alguna de restricción de libertades de circulación de los

674 Este precepto ha sido modificado por la Disposición Final sexta de la Ley 3/2023, de 4 de julio, en sustitución de la dicción anterior, con la que se remitía al art. 1.2 de la derogada Ley del Juego de Galicia de 1985, en donde se excluían los juegos que se celebrasen sin objeto de explotación lucrativa y aquellos de los que se derivaran obligaciones de carácter económico módico. Con la dicción actual, se excluyen del pago de la tasa las competiciones de puro pasatiempo o recreo constitutivas de los usos sociales de carácter tradicional, familiar o amistoso que no sean objeto de explotación lucrativa, el juego del bingo organizado por las residencias de tercera edad y centros de día o asociaciones culturales o deportivas, rifas y tómbolas benéficas, máquinas expendedoras, aparatos para reproducción de imágenes y música sin posibilidad de concesión de premios, máquinas de puro pasatiempo que no ofrezcan premios limitándose a conceder un tiempo de juego y juegos de ámbito estatal reservados con arreglo a la Disposición Adicional Primera de la Ley estatal reguladora del juego.

675 Conforme a la Exposición de Motivos de esta Ley, la reforma se llevó a cabo con el fin de adaptarla a los nuevos tipos de juegos autorizados en la Comunidad Autónoma y a la nueva normativa estatal en la materia, momento en el que se creó el impuesto sobre las actividades del juego.

operadores de juego[676], no establecer ningún elemento que implique un supuesto de discriminación fiscal por razón de la nacionalidad ni implicar un supuesto de ayuda pública incompatible con la libre competencia en el mercado interior.

No obstante estas consideraciones generales, conviene realizar una serie de matizaciones en relación con alguno de los supuestos citados.

Así, en relación con el primer supuesto de exención, el hecho de que las rifas no tengan ánimo de lucro genera que quede vetada la aplicación de los preceptos relativos a la libre prestación de servicios (téngase en cuenta la precitada STJUE de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard,* asunto C-55/94, la STJUE de 21 de septiembre de 1999, *Läärä,* asunto C-124/97[677]; o la Sentencia de 22 de junio de 2017, *Unibet International,* asunto C-49/16[678]) y de establecimiento (considérense la Sentencia de 24 de marzo de 1994, *Schindler,* asunto C-275/92[679]; y la Sentencia de 23 de febrero de 2016, *Comisión/Hungría,* asunto C-179/14[680]) a los operadores de juego, toda vez que las libertades comunitarias referidas pretenden amparar el ejercicio de la actividad económica por parte de los nacionales de un Estado Miembro en el territorio de otro Estado Miembro de manera que se pueda beneficiar de ella como los operadores nacionales. Debido a ello, no procede examinar la disposición autonómica con arreglo a ninguna de estas libertades.

676 La sujeción a la tasa y posterior exención requiere o bien que el operador de juego haya sido previamente autorizado por la Administración autonómica o bien que se haya celebrado sin la correspondiente autorización. En este sentido, el art. 5.5 de la anterior Ley del Juego de Galicia (actual art. 11) dispone que son juegos prohibidos los que, aún hallándose permitidos *ex lege,* se realicen sin la preceptiva autorización administrativa. Por su parte, el art. 6 (en la Ley vigente, el art. 5) también determina la obligatoriedad de esa autorización, excluyendo aquellas combinaciones aleatorias realizadas con fines publicitarios o promocionales siempre y cuando la participación en las mismas sea gratuita y en ningún caso exista sobreprecio o tarificación adicional alguna cualquiera que fuera el procedimiento o sistema a través del cual se realicen, si bien el promotor queda obligado a formular su comunicación individualizada previa. El procedimiento para lograr la autorización se encuentra previsto en la Orden de 2 de julio de 2014, por la que se adaptan e incorporan a la sede electrónica de la Xunta de Galicia los procedimientos administrativos de plazo abierto de la Presidencia de la Xunta de Galicia y de la Vicepresidencia y Consellería de Presidencia, Administraciones Públicas y Justicia (*DOG* núm. 132, de 14 de julio de 2014), siendo identificado con el código PR307B. De acuerdo con la jurisprudencia europea, el establecimiento de un régimen de autorización administrativa a estos operadores supone una restricción a la libre prestación de servicios (*cfr*: STJUE de 16 de febrero de 2012, *Costa y Cifone,* asunto C-72/10, entre otras). Ahora bien, esta transgresión podría hallar su justificación en causas de imperioso interés general reconocidas por la jurisprudencia del TJUE como la evitación de competencia en el mercado de juegos de azar que conllevase efectos negativos tales como la rivalización entre esos operadores que generase una oferta más atrayente al público, aumentando los gastos de los consumidores ligados al juego y los riesgos de la ludopatía (Sentencia de 30 de abril de 2014, *Pfleger y otros,* asunto C-390/12).

677 Identificador ECLI:EU:C:1999:435.

678 Identificador ECLI:EU:C:2017:491.

679 Identificador ECLI:EU:C:1994:119.

680 Identificador ECLI:EU:C:2016:108.

Por su parte, en relación con el segundo supuesto de exención, la Cruz Roja (a la cual el precepto no lo limita sólo a la española, si bien en la práctica en Galicia será el sujeto pasivo, por sus propias normas de organización), conforme establece el art. 6.2, epígrafe d), del Real Decreto 415/1996, de 1 de marzo, por el que se establecen sus normas de ordenación[681], para el desarrollo de sus actividades cuenta con la totalidad de los beneficios líquidos de los sorteos anuales extraordinario y especial de la Lotería Nacional, del Gran Premio del Oro y de otras rifas y sorteos autorizados, estos últimos de interés toda vez que el resto se encontrarían sujetos a la tasa estatal, con su regulación correspondiente.

Los Estatutos del Movimiento Internacional de la Cruz Roja y de la Media Luna Roja[682] determinan en su Preámbulo que se trata de un movimiento humanitario mundial cuya misión es prevenir y aliviar en todas las circunstancias los sufrimientos humanos, proteger la vida y la salud y hacer respetar a la persona humana, así como fomentar el trabajo voluntario y un sentimiento universal de solidaridad para con todos los que tengan necesidad de su protección y de su asistencia. Dado esto, por los mismos motivos que en el anterior supuesto de exención, el precepto autonómico no debe ser considerado con arreglo a las normas de la Unión Europea en relación con el mercado interior, toda vez que su misión no es obtener un lucro económico del ejercicio de la actividad del juego y porque en cada Estado Miembro existe una Sociedad Nacional de Cruz Roja que será la competente en ese territorio (art. 3 de los Estatutos), de tal suerte que los movimientos de frontera serán inexistentes en relación con esta materia.

Finalmente, en relación con la exención a favor de las tómbolas diocesanas de caridad, debe hacerse notar que el adjetivo "diocesano" es definido por la RAE como "perteneciente o relativo a la diócesis, o dicho de un Obispo o Arzobispo". Por su parte, "diócesis" es definido como "distrito o territorio en que tiene jurisdicción un Obispo".

En aplicación del criterio de interpretación gramatical de la norma al que alude el art. 12 LGT por su remisión al art. 3.1 del Código Civil, la exención únicamente resultaría de aplicación a aquellas tómbolas realizadas por ministros de culto, integrantes o participantes de la Iglesia Católica, fe mayoritaria de la población gallega, motivo por el cual la exención debería abarcar las otras religiones más allá de la cristiana – al menos aquellas que hayan obtenido notorio arraigo en España – para tutelar de manera correcta el ejercicio de la libertad religiosa reconocida en el art. 10

681 *BOE* núm. 56, de 5 de marzo de 1996.

682 El texto íntegro se encuentra disponible, para su consulta, en el siguiente enlace: https://www.icrc.org/es/doc/assets/files/other/statutes-es-a5.pdf

de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea como medio de recaudar fondos para sus respectivas obras de caridad, algo autorizado tanto por el art. 1 del Acuerdo de 3 de enero de 1979 con la Santa Sede[683] como por el art. 11 de la Ley 24/1992, de 10 de diciembre, por la que se aprueba el Acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España[684], el art. 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España[685], y por el art. 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España[686].

7.2.2 Determinación de la base imponible y tarifa

En el art. 19.2 del Decreto Legislativo 1/2011 se determinan las reglas para conformar la base imponible de la tasa. En esta regulación se puede discriminar entre una regla general y una serie de reglas especiales.

Con carácter general, el precepto establece que la base imponible vendrá constituida por el importe total de las cantidades que los jugadores o jugadoras dediquen a su participación en los juegos. En principio esta regulación no supone ningún problema en relación con el ordenamiento comunitario al no discriminar nacionalidad de sujeto pasivo o jugadores, divisa ni otro elemento que pudiese hacerlo discriminatorio. Asimismo, entendemos que tampoco conculca libertad de circulación alguna ni supone una ayuda pública incompatible con el funcionamiento del mercado interior.

Por su parte, las reglas especiales son las siguientes:

1) En las rifas y tómbolas, la base imponible vendrá constituida por el importe total de los boletos o billetes ofrecidos. Con arreglo al art. 19.3 TRTCG, el tipo general de aplicación sobre esta base es del 10%. No obstante, en las tómbolas de duración inferior a quince días

683 Instrumento de ratificación publicado en el *BOE* núm. 300, de 15 de diciembre de 1979.
684 *BOE* núm. 272, de 12 de noviembre de 1992.
685 *Ibidem*.
686 *Ibidem.*

organizadas con ocasión de mercados, ferias o fiestas de ámbito local y siempre que sus premios no excedan de un valor total de 3.000 euros, el sujeto pasivo podrá optar entre satisfacer la cuota según el tipo del 10% o bien a razón de 300 euros por cada día de duración en capitales de provincia o poblaciones con más de 75.000 habitantes, 210 euros por día en poblaciones entre 15.000 y 75.000 habitantes y 90 euros por cada día de duración en poblaciones inferiores a 15.000 habitantes. Estas medidas tampoco suponen fuente alguna de contravención del ordenamiento comunitario, al no insertar medidas discriminatorias ni restrictivas para los operadores de juego de otros Estados Miembros.

2) En las combinaciones aleatorias, la base imponible vendrá constituida por el valor de los premios ofrecidos, hallándose gravadas con un tipo impositivo del 12%. A estos efectos se entiende por valor de los premios el valor de mercado de estos, y se incluirá asimismo la suma de todos los gastos necesarios para la puesta a disposición del premio.
En este caso entendemos que el valor del premio, para poder ser la regla conforme al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, y ante la ausencia de criterios interpretativos por parte de la Administración Tributaria de Galicia, debe ser aquel del mercado en el que el operador de juego ha adquirido los bienes en cuestión, toda vez que, en el caso de que el prestador de este servicio hubiese adquirido los premios en otro Estado Miembro por un valor inferior para posteriormente ofrecerlos en Galicia, cuando en el territorio autonómico presentasen un valor de mercado superior, hacer tributar al operador mediante un incremento de la base imponible por el mero valor incrementado en nuestro territorio supondría un ataque a la libre circulación de mercancías garantizada por los Tratados.
Así, en el caso de que esta situación tuviese lugar nos hallaríamos ante un incumplimiento del art. 110 TFUE, que proscribe a los Estados gravar los productos de los demás Estados Miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente sus producciones (adviértanse, *verbi gratia,* la STJUE de 26 de junio de 1997, *Comisión/Grecia,* asunto C-375/95[687]; o la Sentencia de 17 de junio de 1998, *Grundig Italiana,* asunto C-68/96[688]) .

3) En las apuestas, la base imponible puede venir constituida por dos importes distintos, en lo que parece, por la dicción empleada por el legislador, una decisión del propio sujeto pasivo. De esta manera, el operador de juego puede optar por determinar en la base imponible de la tasa el importe total de los billetes, boletos o justificantes de participación

687 Identificador ECLI:EU:C:1997:328.
688 Identificador ECLI:EU:C:1998:299.

vendidos, cualquiera que sea el medio a través del cual se hubiesen realizado; o bien computar la diferencia entre la suma total de las cantidades apostadas y el importe de los premios satisfechos por el operador a los participantes en el juego. En este caso, la cuantificación de la base imponible se referirá al año natural. Por lo que respecta a la tarifa, determina el art. 19.3 TRTCG que el tipo de gravamen será del 8,5% en el primer supuesto y del 10% en el segundo supuesto de base imponible.

Sin perjuicio de otros aspectos conexos con la realización de las apuestas, entendemos que no existe en el método de cálculo de la base imponible ni en la tarifa ningún elemento que pueda suponer una fuente de discriminación por razón de la nacionalidad de estos operadores ni ningún elemento que pueda disuadirles frente a los operadores nacionales (y regionales) de manera que sea menos atractivo el ejercicio de sus libertades de establecimiento o de prestación de servicios, siempre que se mantenga lo expuesto, en la segunda opción, en lo referente a los importes de premios.

4) Cuando la participación en estos juegos se realice en todo o en parte mediante servicios de telecomunicación sobretarifados o con tarificación adicional, la base imponible vendrá determinada por el valor de los premios ofrecidos, y se incluirán asimismo la suma de todos los gastos necesarios para la organización y la realización del juego y para la puesta a disposición del premio y los importes percibidos correspondientes a la sobretarifación de la participación en el juego, excluido el impuesto indirecto sobre el valor añadido o cualquier otro impuesto indirecto de este carácter que grave las operaciones realizadas. Esta base imponible se halla gravada, para formar la cuota de la tasa, con un tipo de gravamen del 12%, conforme determina el art. 19.3 TRTCG.

En el presente caso se puede apreciar un notable incremento en la determinación de la base imponible con respecto a los juegos anteriormente estudiados, que entendemos que no deja de responder a una necesidad de proteger a los consumidores.

Al efecto, si bien el concepto de "servicio de telecomunicación con tarificación adicional" viene enunciado en distintos instrumentos normativos[689], es en el apartado cuarto de la Orden PRE/361/2002, de 14 de febrero[690], en donde se define de manera plena. Así, tienen esta consideración aquellos servicios que, a través de la marcación de un determinado código, conllevan una retribución específica en concepto de remuneración al abonado

689 Algunos ejemplos se hallan en la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones (*BOE* núm. 114, de 10 de mayo de 2014) o en el Real Decreto 424/2005, de 15 de abril, por el que se aprueba el Reglamento sobre las condiciones para la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, el servicio universal y la protección de los usuarios (*BOE* núm. 102, de 29 de abril de 2005).

690 *BOE* núm. 46, de 22 de febrero de 2002.

llamado, por la prestación de servicios de información, comunicación u otros (como serían los de juego que en este caso interesan)[691].

Dada cuenta de los posibles efectos perniciosos que sobre el patrimonio de los consumidores puede tener el empleo de estos servicios, el Derecho de la Unión Europea no se ha mostrado ajeno a los mismos, motivo por el cual considera legítimo el empleo de medios de control y restricción de actividad en aras a la protección de los usuarios, sin perjuicio de que el acceso a los mismos por parte de estos se incardine en el funcionamiento del mercado interior.

Si se aprecia la Directiva (UE) 2018/1972, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas[692], en su Considerando 254 se manifiesta que un mercado interior implica que los usuarios finales pueden acceder a todos los números incluidos en los planes nacionales de numeración de otros Estados Miembros, y acceder a los servicios utilizando números no geográficos incluidos los números de llamada gratuita de tarificación adicional, dentro de la Unión, salvo cuando el usuario final que recibe la llamada haya decidido por motivos comerciales limitar el acceso desde determinadas zonas geográficas. Asimismo, se asevera que no debe impedirse el acceso transfronterizo a los recursos de numeración y a su servicio asociado excepto en casos objetivamente justificados tales como la lucha contra el fraude o los abusos, por ejemplo en relación con determinados servicios de tarificación adicional.

Por su parte, el Considerando 266 de esta misma Directiva manifiesta que los Estados Miembros deben poder mantener o introducir disposiciones sobre límites de consumo que protejan a los usuarios finales de las facturas exorbitantes, en particular en lo que respecta a los servicios de tarificación adicional y otros servicios sujetos a condiciones tarifarias específicas. Esto permite a las autoridades competentes exigir que se facilite la información relativa a dichas tarifas antes de suministrar el servicio, y no impide a los Estados mantener o introducir obligaciones generales para servicios de tarificación adicional con el fin de garantizar la protección efectiva de los usuarios finales.

Tomando estos aspectos en consideración, la determinación por el legislador gallego de la base imponible de la tasa de una forma incrementada con respecto al resto de juegos no resulta exacerbada, y supone un medio indirecto de protección de los consumidores y usuarios de estos servicios sobretarificados que en ningún caso inserta ningún elemento de

691 El Instituto Galego do Consumo e da Competencia informa de que mediante estas llamadas el usuario ha de afrontar unas cargas mayores derivadas de la llamada y de la prestación del servicio en cuestión, poniendo como ejemplos la realización de llamadas a números con prefijos como 803, 806, 807; 905 para televoto; o el envío de SMS a números que comienzan por 2 ó 3. Información disponible en el siguiente enlace: https://consumo.xunta.gal/es/consumidores/artigos/servicios-de-tarificacion-adicional-y-especial

692 *DOUE, L* 321, de 17 de diciembre de 2018.

controversia con las disposiciones relativas a la no discriminación fiscal (pues no se está estableciendo un criterio de cuantificación diferente para los operadores de juego de otros Estados Miembros), a las libertades de circulación (pues no inserta elementos que disuadan a otros operadores con estos medios de prestar su servicio en desigualdad de condiciones con los sujetos pasivos gallegos[693]) ni constituyen ayudas públicas incompatibles.

De manera conjunta para todos los juegos vistos, establece el art. 19.2 TRTCG que para la determinación de la base imponible podrán ser empleados los regímenes de estimación directa o de estimación objetiva regulados en la LGT. Podrán igualmente determinarse mediante convenios, sirviendo en todo caso como signos, índices o módulos, el número y el valor de los billetes, boletos o justificantes de participación, cualquiera que sea el medio a través del que se hubiesen expedido o emitido, el importe de los premios y/o las bases de población.

La base imponible se determinará con carácter general por estimación directa. En los supuestos de participación a través de medios técnicos, telemáticos, interactivos o de forma remota, estos medios deberán contener el procedimiento o los elementos de control necesarios que garanticen la exactitud en la determinación de la base imponible. A estos efectos, el sujeto pasivo deberá disponer de un sistema informático que le permita a la Administración tributaria el control telemático de la gestión y el pago del tributo correspondiente.

La base imponible podrá determinarse mediante estimación objetiva por medio de la aplicación de las magnitudes, de los índices, de los módulos o de los datos previstos reglamentariamente.

Realizando un examen conjunto de estas disposiciones procede señalar que no se aprecia en ellas ninguna fuente de discriminación o restricción de libertades de circulación, puesto que, en primer lugar, la elección del método para calcular la base (estimación directa u objetiva) corresponde al sujeto pasivo en igualdad de condiciones sin tomar en consideración la nacionalidad, procedencia o domicilio fiscal del operador de juego. Asimismo, en ningún momento se establecen

693 Entendemos que, en este sentido, el empleo de un argumento tal como la mayor facilidad de prestar estos servicios de juego por parte de operadores extranjeros en relación con los nacionales resultaría totalmente injustificado, constituyendo un abuso de derecho intentar justificarlo mediante el legítimo ejercicio de una libertad de circulación, pues en tal caso la protección de los consumidores y usuarios mediante la norma resulta innegable, constituyendo este un objetivo legítimo de interés general (*vid.* STJUE de 8 de diciembre de 2016, *Politanò,* asunto C-225/15).

cargas adicionales, sustantivas ni procedimentales, para aplicar los módulos o índices en el caso de que el sujeto pasivo optase por el método de estimación objetiva.

Sí merece, por su parte, mayor interés el juego mediante participación remota, toda vez que se exige que el operador de juego cuente con un sistema informático determinado o aceptado por la Administración Tributaria de Galicia para llevar a cabo el correcto control telemático de los conceptos que deben integrarse como base imponible de la tasa. En este sentido, si bien es cierto que el empleo de las nuevas TIC en el sector del juego (especialmente el juego *online*, del que ya se ha apreciado que la Comisión imploraba una regulación coordinada entre Estados Miembros para evitar supuestos de fricción entre otros) supone un interesante aliciente para las empresas ubicadas en otros Estados Miembros por una posible reducción de costes económicos, la obligación de que estos operadores deban emplear un sistema informático concreto aceptado por la ATRIGA no debe suponer una traba al ejercicio de su libre prestación de servicios o de su libertad de establecimiento, siempre que no suponga una fuente para disuadir o hacer menos atractivo el ejercicio de su actividad económica. No obstante esto, se debe recordar que el establecimiento de medidas que tengan por objetivo prevenir la elusión fiscal y evitar el fraude resultan objetivos legítimos de interés general (STJUE de 22 de enero de 2015, *Stanley International Betting* y *Stanleybet Malta,* asunto C-463/13[694]) siempre que no tengan por finalidad restringir de manera encubierta la libertad en cuestión ni resulten desproporcionadas al fin, algo que entendemos que no tiene lugar mediante esta disposición, al aplicarse de manera idéntica a los operadores nacionales y regionales que empleen estos métodos de juego.

7.2.3 Devengo y período impositivo

Determina el art. 19.4 TRTCG que la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, cuando su rendimiento corresponda a la Comunidad Autónoma de Galicia, se devengará:

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

694 Identificador ECLI:EU:C:2015:25.

a) En las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias, al concederse la autorización necesaria para su realización. En defecto de autorización se devengará cuando se realicen, sin perjuicio de las responsabilidades de otro orden que procedan.

b) En las combinaciones aleatorias que no precisen autorización, en el momento en que se organicen o se inicie su realización.

c) En las apuestas y para cualquier otro supuesto de estos juegos en los que la autorización permita el desarrollo del juego de una manera continuada a lo largo del tiempo, el primer año el devengo coincidirá con la fecha de la autorización y los años subsiguientes con el 1 de enero de cada año natural. En estos casos el período impositivo coincidirá con el año natural[695].

En este caso, si bien es cierto que no se aprecian motivos aparentes para aseverar una fricción con las disposiciones normativas de la Unión Europea, debemos detenernos en relación con el caso particular del devengo de las apuestas y otros juegos.

A diferencia de los demás hechos gravados, el legislador autonómico no ha previsto regulación alguna para aquellos supuestos en los que las apuestas hayan tenido lugar sin la preceptiva autorización a la que aluden los anteriormente referidos arts. 5 y 6 de la Ley reguladora del juego de Galicia, motivo por el cual conviene efectuar un análisis particular de este régimen administrativo[696].

Al efecto, si se atiende a las disposiciones del Decreto 162/2012, de 7 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de apuestas de la Comunidad Autónoma de Galicia[697] se puede apreciar en su art. 7 que las sociedades mercantiles dedicadas tanto a la fabricación como importación de material de apuestas como a la comercialización y explotación de las mismas que desarrollen su actividad en el territorio de la Comunidad Autónoma deberán estar previamente autorizadas para el desempeño de estas funciones y figurar inscritas en el Registro de apuestas.

695 Sobre esta cuestión señala MANTERO SÁENZ, con motivo de su regulación en la normativa estatal, pero perfectamente extrapolable a este precepto autonómico, que no hay fundamento alguno para exigir un tributo si no se origina la celebración de la apuesta, aún cuando se establezca su autorización, puesto que no se produciría la manifestación de riqueza que se grava mediante la figura fiscal. *Cfr.* MANTERO SÁENZ, A., "Las exacciones sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias", en *Crónica Tributaria,* núm. 19, 1976, pp. 70-71.

696 En todo caso, entendemos que a falta de autorización, el devengo se producirá en el momento en el que la apuesta se realice, sin perjuicio de las responsabilidades administrativas que se deriven.

697 *DOG* núm. 148, de 3 de agosto de 2012.

El TJUE se ha pronunciado en esta materia señalando que la normativa de un Estado Miembro que supedita el ejercicio de una actividad económica como la de proveedor de juegos a la obtención de una concesión o autorización administrativa previa constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios y a la libertad de establecimiento (Sentencia de 16 de febrero de 2012, *Costa y Cifone,* anteriormente citada; y Sentencia de 19 de diciembre de 2018, *Stanley International Betting y Stanleybet Malta,* asunto C-375/17[698]). No obstante, bien cierto es que la norma interna puede perseguir un objetivo legítimo que permita su adopción por justificarse en el interés general como la prevención de la ludopatía, la protección de los consumidores o el correcto mantenimiento del orden social, sin considerarse objetivos legítimos en la concesión de la autorización los motivos económicos o el rendimiento justo de la inversión efectuada (apréciese, *verbi gratia,* la STJUE de 13 de septiembre de 2007, *Comisión/Italia,* asunto C-260/04[699]), circunstancia que entendemos que tiene lugar en el presente caso, como ya hemos apreciado con anterioridad.

Por su parte, el art. 8 del Decreto establece que la inscripción en el Registro de las empresas de comercialización y explotación de apuestas se practica de forma rogada, acordándose por resolución que autorice el desarrollo de las actividades. Para poder obtener esta autorización el apartado segundo del precepto requiere que los operadores se hallen constituidos bajo la forma jurídica de sociedad mercantil de conformidad con los requisitos de la legislación mercantil vigente, limitación que puede suponer una restricción a la libertad de establecimiento de estos operadores si a mayores se toma en consideración que la norma reglamentaria exige que el capital social mínimo de la mercantil ha de ser de 2 millones de euros, hallarse totalmente suscrito, y constituir fianza en la Dirección General en materia de juego y apuestas[700].

No obstante esto, debe apreciarse que el TJUE ha declarado, entre otras en la Sentencia de 9 de septiembre de 2010, *Ernst Engelmann,* asunto C-64/08[701], que esta exigencia resulta válida en materia de juego aunque suponga una vulneración al libre establecimiento pues ciertos objetivos pueden justificar que se exija a un operador la obligación de revestir una forma jurídica particular.

698 Identificador ECLI:EU:C:2018:1026. Entendemos que, con base a los mismos razonamientos, con respecto a las industrias de fabricación e importación de material podríamos hallarnos ante un supuesto de restricción de la libre circulación de mercancías.

699 Identificador ECLI:EU:C:2007:508.

700 En relación con las empresas de fabricación o importación de material de apuestas, el art. 18 del Decreto exige las mismas características con ciertas diferencias, como un capital mínimo de 60.000 euros totalmente suscrito y que se deposite una fianza de 15.000 euros.

701 Identificador ECLI:EU:C:2010:506.

En efecto, las obligaciones a cargo de las sociedades anónimas, en particular en lo que atañe a su organización interna, su contabilidad, a los controles a los que puedan estar sujetas y a las relaciones con terceros podrían justificar tal obligación habida cuenta de las particularidades del sector del juego y de los peligros ligados a ellos. Ello resulta además justificado cuando la misma norma reglamentaria exige que la empresa tenga por objeto social en sus Estatutos la comercialización y explotación de apuestas y desarrollo de actividades conexas, tener nacionalidad española o la de otro Estado de la Unión Europea, tener constituida y depositada fianza, que los socios no tengan antecedentes penales y acreditar solvencia económica y financiera, así como solvencia técnica y estar al tanto de sus obligaciones con la Hacienda Pública y la Seguridad Social, circunstancias que permiten aseverar que la restricción tiene la legítima finalidad determinada por la jurisprudencia del juzgador europeo.

Finalmente, debemos tomar en consideración que el art. 23 del Decreto establece que sólo puede ser objeto de comercialización y explotación en Galicia el material de apuestas que se encuentre previamente homologado e inscrito en el Registro de apuestas. No obstante, se pueden reconocer e inscribir en el Registro los modelos homologados por otras Comunidades Autónomas o Estados Miembros de la Unión Europea si prevén requisitos técnicos análogos a los previstos en el reglamento, pudiendo interesar únicamente esta homologación las empresas que estuviesen inscritas.

Esta situación puede implicar una restricción a la libre circulación de mercancías al establecerse una restricción a la importación de estos materiales, lo cual se hallaría prohibido por el art. 34 TFUE al establecer un procedimiento específico para poder introducir el producto originario de otro Estado de la Unión en el mercado de juego de la Unión Europea (*cfr.* STJUE de 3 de abril de 2014, *Comisión/España,* anteriormente citada), si bien es cierto que el propio precepto determina causas justificadas que permiten adoptar estas medidas como son razones de orden público, moralidad y protección de la salud, tal y como parece, de nuevo, pretenderse al exigir que el material de apuestas reúna características técnicas semejantes a las establecidas para los operadores de juego gallegos en evitación de comportamientos tendentes a la ludopatía y a la protección de los intereses patrimoniales de los consumidores.

Por lo expuesto, procede concluir que, si bien el régimen tributario establecido en la norma autonómica no resulta contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, los motivos

USC DE COMPOSTELA

subyacentes para el caso del juego de apuesta sí presentan las fricciones aludidas, con sus correspondientes motivos que justifican las respectivas restricciones.

7.3 Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar

A semejanza de lo expuesto en la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, en la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, de nuevo nos hallamos con una figura impositiva de naturaleza doctrinal problemática, pues su cuantificación – señala MAZÓN HERNÁNDEZ – se ejecuta de igual modo a la de un impuesto y no a la de una tasa, si bien no resulta tampoco ser propiamente un impuesto ya que el hecho imponible se vincula a la autorización del juego y tampoco posee los índices de capacidad económica suficientes para evidenciar el gravamen y la cuantía que se establecen[702].

Como ya se ha apreciado con anterioridad, la regulación estatal de la presente tasa se encuentra en el Real Decreto 2221/1984, de 12 de diciembre, el cual resultará de aplicación supletoria por aplicación del art. 149.3 CE y preceptos concordantes en aquellos supuestos en los que la Comunidad Autónoma no haya hecho uso de sus facultades normativas, lo cual generará que no resulte útil el estudio de buena parte de sus disposiciones al haber agotado la potestad autonómica sus atribuciones. Ahora bien, dado que en aquellos aspectos de la tasa de los que no se han cedido competencias normativas a Galicia sí es necesario tomarlo en mayor consideración procede en este primer momento efectuar un breve estudio de las disposiciones pertinentes[703].

Así, el art. 1 de la norma estatal establece que las personas o entidades que realicen el hecho imponible quedan sometidas a la tasa aún en el caso de que carezcan de autorización en las condiciones que se establecen en el Real Decreto, sin perjuicio de la normativa autonómica. Por su

702 *Cfr.* MAZÓN HERNÁNDEZ, M., *Análisis económico, jurídico y fiscal del juego,* editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2007, p. 104.

703 Por este motivo se han obviado aquellos preceptos en donde resulta de aplicación la normativa autonómica que posteriormente se procederá a estudiar, si bien resulta de interés destacar que múltiples aspectos ya se encontraban regulados en el analizado Real Decreto-Ley 16/1977, con lo que el RD 2221/1984 se limita a desarrollar ciertos elementos en la estructura de la tasa y a repetir las disposiciones ya establecidas por la norma con rango de ley.

parte, el art. 2 establece que el hecho imponible de la tasa es la autorización, organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar.

En cuanto a la determinación de los sujetos pasivos, el art. 4 de la norma establece que tienen esta consideración las personas o entidades a que se haya otorgado la autorización o permiso de explotación y, en defecto de la misma, las personas o entidades que celebren u organicen los juegos de azar.

Expuestas estas consideraciones procede a continuación destacar, para conocer con mayor precisión algunos de los juegos gravados por la tasa, que el Real Decreto 444/1977, de 11 de marzo[704] establece la necesidad de que los distintos juegos de suerte,envite o azar sean incluidos en el Catálogo de Juegos. Si bien es cierto que este existe a nivel nacional, en el presente supuesto, dado que los juegos han de realizarse en Galicia (pues este supone el punto de conexión que funda la competencia autonómica para la regulación normativa y recaudación de la tasa) y para poder ser autorizados han de incluirse en el propio catálogo regional resulta de especial interés valorar el Decreto 166/1986, de 4 de junio, sobre el catálogo de juegos de la Comunidad Autónoma de Galicia[705].

Conforme a la norma reglamentaria, los juegos que podrán estar gravados por esta tasa, al hallarse previstos como juegos de suerte, envite o azar son los juegos cuya práctica se autoriza en los casinos de juego[706], el bingo en sus diferentes modalidades (art. 3), y el juego con máquinas recreativas (art. 4).

Teniendo en cuenta cuanto antecede procede a continuación llevar a cabo el examen de la normativa autonómica dictada por razón de la tasa objeto de estudio, para lo cual, de manera similar al estudio del tributo sobre el juego anterior, se procederá con el estudio de los supuestos de exención regulados por la Comunidad Autónoma, examinándose en un momento posterior las normas sobre determinación de la base imponible y tarifa y las reglas sobre devengo de la tasa.

704 *BOE* núm. 71, de 24 de marzo de 1977.
705 *DOG* núm. 114, de 13 de junio de 1986.
706 Con arreglo al art. 2 estos juegos son: ruleta francesa, ruleta americana, *black-jack,* bola, treinta y cuarenta, punto y banca, ferrocarril, bacará a dos paños, dados y ruleta de la fortuna. El póker, por su parte, en sus distintas variantes, se encuentra incluido en el catálogo pero es objeto de un desarrollo especial en el Decreto 112/2005, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del juego del póker en los casinos de juego de la Comunidad Autónoma de Galicia (*DOG* núm. 93, de 16 de mayo de 2005).

7.3.1 Supuestos de exención

El art. 20.1 TRTCG declara exentos del pago de la presente tasa los juegos que se encuentren excluidos del ámbito de aplicación de la ley reguladora del juego de Galicia.

Esta previsión normativa se encuentra así desde la redacción originaria del precepto. Recordando en este punto que tanto el antiguo art. 1.2 de la ley autonómica del juego como el actual art. 2.2 excluye los juegos y apuestas de ocio que se celebren sin objeto de explotación lucrativa, sin preverse ninguna otra causa de diferenciación directa ni indirecta, entendemos que la medida es válida por no suponer una exención exclusivamente a favor de los nacionales que pudiese suponer una ayuda pública incompatible en detrimento de otros operadores de juego de otros Estados Miembros o que supusiese una norma de alcance general que hiciese menos atractivo su establecimiento o prestación de servicios en el territorio autonómico.

7.3.2 Determinación de la base imponible y tarifa

De acuerdo con el apartado segundo del art. 20 del Decreto Legislativo 1/2011, la base imponible de la tasa dependerá del juego de suerte, envite o azar en cuestión que se grave.

Así, en el juego en casinos o lotería instantánea electrónica, la base viene constituida por la diferencia entre el importe total de los ingresos obtenidos procedentes del juego y las cantidades satisfechas a los jugadores por sus ganancias.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Por su parte, el art. 20.3 TRTCG establece un tipo general para estos juegos del 20%, si bien en los casos de casino de juego, se aplica la siguiente tarifa:

Porción de base imponible	Tipo de gravamen
Entre 0 y 1.677.207	22
Entre 1.677.207,01 y 2.775.016	38
Entre 2.775.016,01 y 5.534.788	49
Más de 5.534.788	60

Fuente: elaboración propia. Datos obtenidos del art. 20.3 TRTCG

En el presente caso nos hallamos ante una determinación de base imponible y tarifa que no supone ninguna fuente de discriminación entre operadores de juego con domicilio en la Comunidad Autónoma y aquellos en los que se halla radicado en el territorio de otro Estado Miembro, de tal suerte que la cuota será calculada de manera igual para todos, sin suponer fricción alguna al ejercicio de las libertades de circulación y sin suponer una ayuda pública incompatible que pretenda beneficiar a los operadores nacionales y regionales.

Por su parte, en el juego del bingo en sus distintas modalidades, incluido el bingo electrónico, determina el art. 20.2 TRTCG que la base imponible vendrá constituida por la diferencia entre la suma total de los ingresos por la adquisición de los cartones o por el valor facial de estos y las cantidades destinadas a premios satisfechas a los jugadores por sus ganancias. Esta base, para formar la cuota de la tasa, se grava con un tipo del 50% en aquellas modalidades diferentes del bingo electrónico[707], al cual se le aplica el tipo impositivo del 30%.

Para efectuar un análisis pleno de la regla sobre cuantificación de la base imponible resulta de interés atender a lo dispuesto en la Orden de 28 de mayo de 2013 por la que se regulan los cartones

707 No obstante esto, en virtud de la reforma operada por la Ley 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, los sujetos pasivos pueden verse beneficiados por el tipo de gravamen reducido del 30% en la tasa si mantiene la plantilla media de personal con respecto al ejercicio del año 2022 en los términos descritos en el precepto.

de bingo autorizados en la Comunidad Autónoma de Galicia, su suministro electrónico y la presentación y pago electrónico de la tasa fiscal sobre el juego del bingo[708].

Al efecto, si se atiende al art. 2 de esta norma, este juego sólo podrá practicarse en el territorio autonómico con los cartones autorizados por la Dirección General competente en materia de juego, entendiéndose como autorizados aquellos que se ajusten a las características detalladas en los arts. 15 y siguientes de la Orden. Estos preceptos establecen que los cartones de bingo deberán conformarse en series de número adecuado a la naturaleza de cada modalidad de juego de bingo, los cuales se desarrollan en los diferentes preceptos. De sus diferentes características procede destacar la exigencia de que los cartones tengan ciertas dimensiones, que deben incluir el número de orden, diferentes códigos de seguridad y el número de líneas y columnas.

Por su parte, el art. 3 determina que la solicitud y suministro de cartones autorizados por ATRIGA para el desarrollo del juego se realizarán mediante vía electrónica, sin perjuicio de las posibles excepciones que concurran en aplicación extraordinaria de la Disposición Adicional primera de la Orden.

Dadas estas circunstancias, resulta evidente que los operadores de juego sólo van a poder emplear los cartones de bingo debidamente autorizados por la Administración Tributaria de Galicia lo cual, si bien garantiza una uniformidad absoluta entre operadores nacionales e internacionales de juego de bingo en este concepto de la base imponible de la tasa, también puede suponer una restricción a la libre circulación de mercancías en lo que a este material de juego se refiere.

No obstante esto, como ya se ha apreciado en el caso del material para las apuestas, los Tratados permiten la adopción de este tipo de medidas cuando existan causas justificadas como podría ser, en este caso, la protección de los usuarios de este juego (*cfr.* STJUE de 6 de marzo de 2007, *Placanica,* asunto C-338/04[709]), pues al emplear cartones de bingo debidamente autorizados por la Administración se están evitando distintas formas de fraude en su desarrollo, toda vez que la propia Orden establece un procedimiento de custodia y guías de estos cartones, resultando a nuestro juicio notoriamente más complejo tal control en protección de los consumidores si se permitiese el juego con otro tipo de materiales diferentes. Asimismo, se puede justificar la medida adoptada en la evitación de fraude tributario por parte de los operadores de juego de bingo, al establecerse el valor

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

708 *DOG* núm. 103, de 31 de mayo de 2013.
709 Identificador ECLI:EU:C:2007:133.

facial de cada serie de cartones con su descarga, quedando registrada la operación en la Administración Tributaria de Galicia.

En todo caso, sí entendemos que los premios cuyo importe también se integra en la base imponible pueden ser adquiridos en cualquier Estado Miembro, debiendo tributar por el importe exacto de esa adquisición, sea mayor o menor que el valor de mercado en Galicia, pues lo contrario sí supondría un ataque a la libre circulación de mercancías en los términos ya expuestos con anterioridad, así como una restricción a la libre prestación de servicios por hacer menos atractivo mediante el establecimiento de un gravamen por lo general superior el ejercicio de la actividad económica en el territorio de un Estado Miembro.

Por su parte, en lo que respecta a los juegos y concursos difundidos mediante radio o televisión y en los que la participación se realice en todo o en parte, mediante servicios de telecomunicación sobretarifados o con tarificación adicional, la base imponible vendrá determinada por la suma del valor de los premios y por las cantidades correspondientes a la sobretarifación de la participación en el juego, excluido el IVA o cualquier otro impuesto indirecto de este carácter que grave las operaciones. A estos efectos, se entenderá por valor de los premios el valor de mercado de estos, y se incluirá asimismo la suma de todos los gastos necesarios para la organización y realización del juego y para la puesta a disposición del premio. Sobre esta base imponible, para calcular la cuota, se aplicará el tipo de gravamen general del 20% previsto en el apartado tercero del art. 20 TRTCG.

Dado que en este caso no se aprecian diferencias significativas con respecto a la regulación análoga ya estudiada en la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, a la legitimidad con respecto al ordenamiento jurídico de la Unión Europea expuesta en el anterior epígrafe nos remitimos con respecto a estos preceptos.

Finalmente, en el resto de los supuestos de juego de suerte, envite o azar, la base imponible vendrá constituida por las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que se realicen en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se realicen. Estos juegos serán gravados con el tipo general del 20%, no observándose ninguna causa de fricción o incompatibilidad con las disposiciones del ordenamiento comunitario en estas normas.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

En este punto debemos prestar una especial atención a la cuota establecida de manera diferenciada por el art. 20.3 del Decreto Legislativo 1/2011 para las máquinas o aparatos automáticos de juego, puesto que esta se determina en función de la clase de máquina que se explote, según la Ley del Juego de Galicia, siguiendo las normas que a continuación se procede a sintetizar:

1) Máquinas tipo "A especial"[710]: cuota resultante de multiplicar por 0.75 las cuantías señaladas para las máquinas tipo B según proceda de acuerdo con sus características. En el caso de que el valor del premio no sobrepase los 40 euros, la cuantía trimestral que habrá de abonarse será de 125 euros.

2) Máquinas tipo "B" o recreativas con premio[711]:

a) Cuota trimestral de 935 euros.

b) Cuando se trate de máquinas o aparatos en los que puedan intervenir dos o más jugadores de forma simultánea y siempre que el juego de cada uno de ellos sea independiente del realizado por otros, será de aplicación las siguientes cuotas: trimestral de 935 euros, más un incremento del 25% de esta cantidad por cada nuevo jugador a partir de la primera persona.

c) En el caso de homologación de una máquina de tipo "B" con un precio máximo de partida superior al precio máximo reglamentario de 0.20 euros, las cuotas anteriores se incrementarán en 4,70 euros por cada céntimo de euro en el que se incremente el precio máximo reglamentario.

d) En el caso de modificación del precio máximo reglamentario de 0.20 euros para la partida en máquinas de tipo B o recreativas con premio, la cuota tributaria trimestral correspondiente se incrementará 4,70 euros por cada céntimo de euro de diferencia entre los precios máximos reglamentarios o, en su caso, entre el nuevo precio máximo reglamentario y el precio máximo de partida homologado.

710 Según el art. 17.2 de la Ley del juego de Galicia de 1985, y el art. 24.1 a) de la Ley 3/2023, son aquellas que, a cambio de un precio, permiten a la persona usuaria un tiempo de recreo y, eventualmente, obtener un premio en dinero, en especie o en forma de tiques, fichas, vales o similares, con puntos cambiables por objetos o dinero.

711 Según el art. 17.3 de la anterior Ley del juego de Galicia, y el art. 24.1 b) de la Ley 3/2023, son aquellas que, a cambio de un precio, permiten a la persona usuaria un tiempo de recreo y, eventualmente, obtener un premio en dinero, de acuerdo con el programa de juego.

3) Máquinas tipo "B especial"[712]: las cuantías señaladas en las máquinas tipo B, en función de sus características, más un 25%.

4) Máquinas tipo "C"[713]: cuota trimestral de 1.365 euros.

5) Cualquier otro tipo de máquina para un único jugador: cuota trimestral de 1.500 euros. Esta tarifa se incrementa un 25% por cada jugador de más.

La cuota trimestral se calculará de acuerdo con las características de la autorización de la máquina en cada trimestre natural. A estos efectos, si en un trimestre natural las características de la máquina se hubieran modificado, la cuota será la que corresponda al mayor número de jugadores y al mayor precio de partida que hubiera amparado la autorización en el trimestre.

Si bien es cierto que, con carácter general, no se aprecian causas flagrantes de incompatibilidad con las disposiciones del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, conviene que nos detengamos de manera singular en los supuestos de homologación de máquinas.

De acuerdo con la Ley reguladora del Juego de Galicia y, en su desarrollo, con el art. 15 del Decreto 39/2008, de 21 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas recreativas y de azar de la Comunidad Autónoma de Galicia[714], la fabricación, importación y explotación de máquinas de juego requiere homologación administrativa previa y posterior inscripción en el Registro administrativo establecido al efecto.

En el caso particular que nos ocupa, resulta de especial interés la homologación de máquinas importadas desde otro Estado Miembro, toda vez que el establecimiento de un procedimiento administrativo previo para proceder a su explotación en el territorio de la Comunidad Autónoma podría suponer una restricción a la libre circulación de mercancías.

Al efecto, debemos tomar en consideración que el art. 3 de la antedicha norma reglamentaria establece que no se podrán homologar ni inscribir como máquinas de juego aquellas que su

712 Según el art. 17.4 de la anterior Ley del Juego de Galicia y el art. 24.1 c) de la Ley 3/2023, son aquellas que, a cambio de un precio, permiten al usuario un tiempo de recreo y, eventualmente, obtener un premio en dinero, de acuerdo con el programa de juego, con los límites que reglamentariamente se establezcan que en todo caso deben ser superiores a los de las máquinas de tipo B. Estas máquinas serán de instalación exclusiva en salones de juego, bingos y casinos, tendrán un régimen jurídico propio y les será de aplicación subsidiaria en lo no previsto la regulación de las máquinas de tipo B.

713 Según el art. 17.5 de la anterior Ley del Juego de Galicia y el art. 24.1 d) de la Ley 3/2023, son aquellas que a cambio del precio de la partida, conceden a la persona usuaria un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, un premio, con los límites que reglamentariamente se establezcan. Serán de instalación exclusiva en casinos.

714 *DOG* núm. 48, de 7 de marzo de 2008.

utilización implique el uso de imágenes o la realización de actividades o actitudes que puedan perjudicar la formación de la infancia y de la juventud. Asimismo, quedan prohibidas aquellas que transmitan mensajes contrarios a los derechos reconocidos en la Constitución española, y, en especial, a aquellas que contengan elementos racistas, sexistas, pornográficos o que hagan apología de la violencia. Desde esta óptica, resulta claramente innegable que la pretensión del Ejecutivo autonómico no es otra que la de garantizar el orden público, la protección de la juventud y de la infancia y de los valores constitucionalmente reconocidos en todos los Estados Miembros y en las disposiciones del Derecho europeo, las cuales suponen claras causas que permiten restringir la libre circulación de mercancías en el mercado interior (STJUE de 30 de abril de 2009, *Fachverband der Buch,* asunto C-531/07[715]).

Además, siguiendo la jurisprudencia europea, la aplicación a mercancías procedentes de otros Estados Miembros de disposiciones internas que limiten o prohíban ciertas modalidades no pueden constituir un obstáculo siempre que dichas disposiciones se apliquen a todos los operadores afectados que ejercen su actividad en el territorio nacional y siempre que afecten del mismo modo a la comercialización de los productos (Sentencia de 24 de noviembre de 1993, *Keck y Mithouard,* asunto C-267/91[716]; y Sentencia de 10 de febrero de 2009, *Comisión/Italia,* asunto C-110/05[717]), tal y como es el caso, pues las máquinas de producción española tampoco serán autorizadas por la Administración autonómica en el caso de incurrir en alguno de los supuestos estudiados.

En lo que atañe de manera concreta a la homologación de máquinas de tipo "B", a las que la norma fiscal establece un trato diferenciado para determinar la tarifa, el art. 7 del Decreto establece, en lo que interesa, que para ser homologadas e inscritas en el Registro de Modelos las máquinas de tipo "B" tienen que cumplir como condiciones que el precio máximo de la partida sea de 20 céntimos de euro, si bien pueden homologarse máquinas con un precio máximo de 50 céntimos para su instalación exclusiva en salones de juego o de tipo "B" o en locales y dependencias habilitadas al efecto en salas de bingo y casinos de juego.

Ante esta exigencia reglamentaria, el incremento notorio de la tarifa por cada céntimo que se exceda de lo permitido funciona como un tributo con finalidad extrafiscal, toda vez que pretende la corrección del importe determinado reglamentariamente como lícito. Este incremento se prevé no sólo para los supuestos de homologación de máquinas importadas sino también para aquellas

715 Identificador ECLI:EU:C:2009:276.
716 Identificador ECLI:EU:C:1993:905.
717 Identificador ECLI:EU:C:2009:66.

realizadas para las máquinas fabricadas y explotadas por operadores españoles y gallegos, de tal suerte que no supone una fuente de discriminación fiscal indirecta.

7.3.3 Devengo y período impositivo

De conformidad con el art. 20.4 TRTCG, el devengo de la tasa se producirá con carácter general por la autorización y, en su defecto, por la organización y/o realización del juego.

Para aquellas autorizaciones que permitan el desarrollo del juego de una manera continuada a lo largo del tiempo, el primer año el devengo coincidirá con la fecha de autorización y los años subsiguientes con el 1 de enero de cada año natural. En estos casos el periodo impositivo coincidirá con el año natural. Esta disposición resulta igualmente aplicable al juego del bingo.

Por su parte, cuando se trate de máquinas o aparatos automáticos, el devengo se producirá:

a) Cuando se trate de una autorización de explotación nueva, en la fecha de autorización.
b) Cuando se trate de autorizaciones de explotación vigentes en trimestres anteriores, el primer día de cada trimestre natural. A estos efectos, la tasa se devengará siempre y cuando no conste fehacientemente que antes del primer día de cada trimestre natural la autorización de explotación fue extinguida o suspendida provisionalmente.
c) Cuando se trate de autorizaciones de explotación vigentes en trimestres anteriores que estuvieran en situación de suspensión provisional, el día del reinicio de la explotación[718].

La tasa se exigirá en su cuantía trimestral en cada trimestre natural en que se produzca el devengo.

718 Señala SUBERBIOLA GARBIZU que en los juegos de máquinas la autorización no agota por sí sola el hecho imponible, de tal suerte que el tributo no se paga sólo por la concesión de la autorización sino con la celebración u organización de los juegos, ya que son estos hechos los que indican realmente la capacidad económica del obligado. *Cfr*. SUBERBIOLA GARBIZU, I., "Tributo sobre el juego que grava la explotación de máquinas recreativas, ¿reflejo de los principios constitucionales de justicia tributaria?", en ADAME MARTÍNEZ, F., RAMOS PRIETO, J. (coords.) y AAVV., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 3248.

De nuevo, al igual que acaecía en la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, nos hallamos con una serie de disposiciones fiscales que en principio no suponen ninguna fuente de contravención con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea al no establecer un régimen fiscal pernicioso en la determinación del devengo para los operadores de juego de otros Estados Miembros.

No obstante esto, dado que la autorización autonómica vuelve a suponer un relevante momento en la vida del tributo, conviene que realicemos un examen, al menos sucinto, de los problemas que tal régimen administrativo puede implicar. Para ello se procederá con la exposición de las diferentes normas reglamentarias adoptadas por el Ejecutivo autonómico en relación con los distintos de juego y, en un momento posterior, se efectuará un análisis conjunto toda vez que los preceptos prevén una serie de características similares para los operadores.

Al efecto, en lo que respecta al juego del bingo, se debe tomar en consideración el Decreto 181/2002, de 10 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del juego del bingo[719], cuyo art. 10 establece que podrán realizar la gestión y explotación del juego de bingo en las Salas expresamente autorizadas para el efecto dentro de territorio autonómico las empresas autorizadas e inscritas en la Sección de empresas del Registro del juego de bingo de la Consellería competente[720].

Por su parte, el art. 11 establece que para poder obtener autorización para la gestión y explotación del juego de bingo y su inscripción en el Registro las empresas deben reunir los siguientes requisitos: constituirse bajo forma de sociedad anónima, tener domicilio social en España o, si es extranjera, tener sucursal domiciliada o establecimiento permanente en España, tener como objeto social exclusivo la explotación de juegos autorizados, tener un capital social mínimo de 30.050,61 euros por cada sala autorizada totalmente suscrito y desembolsado, así como que las acciones representativas del capital sean nominativas, que la participación directa o indirecta de capital extranjero no exceda de los límites establecidos en el régimen especial de inversiones extranjeras[721].

719 *DOG* núm. 100, de 27 de mayo de 2002.

720 Adicionalmente, las Salas se incluyen en el Censo electrónico habilitado al efecto por la Administración Tributaria de Galicia (CESBIGA).

721 Por el Decreto 113/2010, de 1 de julio (*DOG* núm. 131, de 12 de julio de 2010), mediante el cual se reforma el Reglamento para insertar la modalidad y regulación del bingo electrónico se eliminó la exigencia establecida con anterioridad de que las empresas y administradores de las mismas no podían ser titulares ni ostentar participaciones de más de cinco locales de bingo.

Asimismo, debe tomarse en consideración que el art. 4 de la anteriormente citada Orden de 28 de mayo de 2013 por la que se regulan los cartones de bingo autorizados en la Comunidad Autónoma de Galicia, su suministro electrónico y la presentación y pago electrónico de la tasa fiscal sobre el juego del bingo establece que los sujetos pasivos satisfarán los tributos que gravan el juego del bingo mientras esté vigente la autorización que determina su devengo, a medida que hagan uso de ella con la adquisición de los cartones necesarios para el desarrollo del juego suministrados por la Agencia Tributaria de Galicia.

En cuanto al juego en casinos debemos atender al Decreto 37/2016, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de casinos de juego de la Comunidad Autónoma de Galicia[722]. En el art. 3 de esta norma se establece que las sociedades mercantiles dedicadas a la fabricación e importación de material de casinos de juegos, así como a la explotación de casinos que desarrollen su actividad en Galicia deberán figurar inscritas en el Registro de casinos de juegos de Galicia.

Por su parte, el art. 7 dispone que las empresas que pretendan ser titulares de una autorización que les permita la instalación de casino en Galicia deben reunir como requisitos estar constituidas bajo cualquiera de las modalidades de sociedad mercantil previstas en la legislación vigente, tener nacionalidad española o la de cualquiera de los Estados Miembros, tener como objeto social la explotación de casinos de juego, contar con capital social mínimo enteramente desembolsado resultante de multiplicar la capacidad de la sala principal por la cantidad de 18.030,36 euros, estar al tanto de las deudas con Hacienda y Seguridad Social, acreditar que los socios y administradores no están condenados en los cinco años anteriores por delito de falsedad, contra la propiedad o Hacienda pública, así como tener solvencia económica, financiera y técnica.

Para poder conceder las autorizaciones se convoca un concurso público cuyas bases han de ser debidamente publicadas en el Diario Oficial de Galicia (art. 9), concediéndose la autorización por un tiempo de vigencia de diez años prorrogables (art. 14).

Por su parte, el art. 59 del Decreto establece que, con independencia de la normativa contable y fiscal de la empresa titular del casino, el control documental de ingresos producidos por los juegos tiene que llevarse a cabo, siempre que no exista sistema informatizado y autorizado por el órgano competente en materia de juego, mediante el Libro-registro de beneficios en los juegos de círculo,

USC DE COMPOSTELA

722 *DOG* núm. 67, de 8 de abril de 2016.

el libro-registro de anticipos en los juegos de contrapartida y el libro-registro de control de ingresos, obligatorio para uno y otro tipo de juegos. Estos libros tienen que estar encuadernados, foliados y diligenciados por el órgano administrativo, debiendo llevarse con el cuidado y regularidad exigidos para los libros de comercio y no pudiendo presentarse enmiendas ni raspaduras. Las correcciones deberán hacerse en tinta roja y serán salvadas con la firma del director de juegos o persona que lo sustituya.

Finalmente, en lo que respecta a la explotación de máquinas de azar, atendiendo al art. 31 del precitado Decreto 39/2008, de 21 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de máquinas recreativas y de azar de la Comunidad Autónoma de Galicia, los operadores deben estar constituidos bajo la forma jurídica de sociedad mercantil de conformidad con la legislación vigente, debiendo el capital social estar totalmente suscrito y desembolsado, tener como objeto social la explotación de máquinas de juego, tener las cifras de capital social determinadas en la norma según sus circunstancias de explotación, una participación de capital fuera del espacio económico de la Unión Europea que no puede exceder el límite determinado por la normativa estatal, ostentar una oficina o almacén en el territorio autonómico, y constituir fianza ante la Consellería competente en materia de juego.

De manera conjunta, como ya hemos apreciado con anterioridad, el TJUE ha determinado que la normativa interna que supedita el ejercicio de una actividad económica como la de los proveedores de juego a la obtención de una concesión constituye un obstáculo a la libre prestación de servicios y a la libertad de establecimiento (Sentencias, ya citadas, de 16 de febrero de 2012, *Costa y Cifone;* y de 19 de diciembre de 2018, *Stanley International Betting y Stanleybet Malta*), si bien ciertas razones imperiosas de interés general pueden justificar esta restricción como la lucha contra el fraude, la prevención de la aparición de problemas sociales vinculados al juego o la protección de los consumidores frente a la ludopatía (entre otras, STJUE de 22 de octubre de 2014, *Blanco,* asunto C-344/13[723]).

Ahora bien, estos objetivos no pueden ser invocados para justificar aquellas restricciones que se apliquen de modo discriminatorio, de tal suerte que la restricción únicamente resultará compatible si puede ampararse en una disposición que establezca expresamente una excepción si tiene por objeto real garantizar el orden público, la seguridad o la salud públicas (Sentencia de 21 de

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

723 Identificador ECLI:EU:C:2014:2311.

enero de 2010, *Comisión/Alemania,* asunto C-546/07[724]; y Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Dickinger y Ömer,* asunto C-347/09[725]; en particular para las máquinas de juegos de azar, Sentencia de 22 de septiembre de 2022, *Admiral Gaming Network,* asunto C-475/20[726]), si bien, al igual que se ha considerado con anterioridad, estas restricciones no aparentan tener estas finalidades ilícitas.

Centrándonos de modo particular en las exigencias determinadas para los operadores de juego con la finalidad de obtener esa autorización se debe destacar, de nuevo, que la jurisprudencia europea avala, aún a pesar de suponer una restricción a la libertad de establecimiento, una norma interna que hagan revestir a un operador de juego de una forma jurídica particular, justificándolo en la peligrosidad para con los usuarios que puede entrañar que los operadores de juego no revistan ciertas garantías de solvencia, siempre que ello no suponga una restricción encubierta en este objetivo legítimo (Sentencia de 9 de diciembre de 2010, *Ernst Engelmann*, anteriormente citada; y STJUE de 28 de febrero de 2018, *Sporting Odds,* asunto C-3/17[727]), circunstancia que en todo caso parece tener lugar con los operadores examinados, exigiéndose en los mismos términos para las empresas nacionales sin suponer detrimento alguno u obstáculo para los demás agentes del mercado de juego de la Unión Europea.

7.4 Aspectos sobre obligaciones formales y procedimentales

Habiendo sido expuestas en los anteriores epígrafes las cuestiones de interés en relación con la obligación tributaria material relacionada con los tributos sobre el juego cedidos a la Comunidad Autónoma de Galicia, procede finalmente efectuar un examen de los preceptos dictados por la potestad regional para regular los aspectos referentes al cumplimiento de obligaciones formales por los sujetos pasivos en relación con estas tasas.

Para ello se debe tener en cuenta que el Decreto Legislativo 1/2011 prevé una serie de preceptos encaminados a la regulación de distintos aspectos. Así, los arts. 30 y 31 se destinan,

724 Identificador ECLI:EU:C:2010:25.
725 Identificador ECLI:EU:C:2011:582.
726 Identificador ECLI:EU:C:2022:714.
727 Identificador ECLI:EU:C:2018:130.

respectivamente, a establecer las normas básicas relativas a la presentación de la autoliquidación y pago de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias y sobre juegos de suerte, envite y azar. Por su parte, los arts. 35 y 36 TRTCG se destinan, de manera conjunta para ambos tributos, a establecer obligaciones formales de los operadores que presten servicios de tarificación adicional o de comunicaciones electrónicas.

7.4.1 Presentación y pago en la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias

En el art. 30 TRTCG se prevé, en primer lugar, que los sujetos pasivos de la tasa que grava las rifas, tómbolas y combinaciones aleatorias con autorización y combinaciones aleatorias que no precisen autorización deberán presentar en la forma, lugar y plazo determinado por la Orden de la Consejería competente en materia de hacienda, declaración de los hechos sometidos a gravamen. En defecto de disposición reglamentaria, los sujetos pasivos deberán presentar declaración en el plazo de un mes, contado desde el momento de devengo, ante el órgano competente de Administración Tributaria.

En segundo lugar, los sujetos pasivos de la tasa que grava las apuestas y cualquier otro supuesto de estos juegos en los que la autorización permita el desarrollo del juego de una manera continuada a lo largo del tiempo, deberán presentar, en la forma, lugar y plazos determinados por Orden de la Consejería competente en materia de hacienda, declaración de los hechos sometidos a gravamen. Estos sujetos pasivos estarán obligados a efectuar pagos a cuenta del importe de la deuda, por aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible provisional acumulada desde el principio del período impositivo hasta el final del plazo al que se refiere el pago, autoliquidando e ingresando su importe en la cuantía, condiciones, forma, lugar y plazos determinados en la Orden de la consejería competente en materia de hacienda.

La Consejería competente en materia de hacienda aprobará, en su caso, los modelos mediante los que los sujetos pasivos deberán declarar, autoliquidar e ingresar el importe correspondiente en la forma, en el lugar y en los plazos que determine reglamentariamente. Asimismo, podrá disponer que las declaraciones y autoliquidaciones de tributo se efectúen, presenten y paguen mediante los programas informáticos que se aprueben.

USC DE COMPOSTELA

Por su parte, dada la remisión a normas reglamentarias, debemos tomar en consideración la Orden de 20 de octubre de 2015 por la que se establecen las normas de aplicación y la presentación y pago electrónico de la tasa fiscal sobre el juego de apuestas deportivas y de competición y se modifican determinadas normas tributarias[728]. Conforme a su art. 2, los sujetos pasivos deben cumplir, con carácter general, las obligaciones tributarias concernientes a la tasa que grava la autorización, celebración u organización de apuestas deportivas y de competición por medios electrónicos. Para ello, deben emplear las aplicaciones informáticas que ATRIGA pone a su disposición en la Oficina Virtual Tributaria en las condiciones que se prevén en esta Orden.

Según el art. 3, pueden emplear la presentación telemática los sujetos pasivos que dispongan del correspondiente certificado digital otorgado por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda o por otras autoridades certificadoras admitidas por la Consellería competente en materia de hacienda y que previamente fuesen autorizadas por la dirección de ATRIGA para presentación y pago electrónico[729]. Asimismo, pueden realizar esta presentación los profesionales colegiados, las entidades, instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales que suscribiesen acuerdo con la ATRIGA de colaboración.

Por su parte, en lo referente al plazo de presentación, el art. 5 establece que en los primeros 20 días naturales de cada trimestre natural los sujetos pasivos deberán presentar electrónicamente a ATRIGA una declaración en la que comunicarán los datos correspondientes a apuestas deportivas y de competición válidamente formalizadas, los premios pagados, y una relación individualizada de los premios superiores a 2.500 euros abonados en el trimestre. En ese mismo plazo deberán presentar la autoliquidación, determinando su importe, y efectuando el pago a cuenta de ser el caso (art. 7), bien sea mediante ingreso en las entidades colaboradoras o mediante pago electrónico (art. 9).

728 *DOG* núm. 203, de 23 de octubre de 2015.

729 En todo caso, para ser lícitos conforme al Derecho de la Unión Europea, es necesario que se cumplan los preceptos recogidos en el Reglamento 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior (*DOUE, L* 257, de 28 de agosto de 2014) relativos a reconocimiento mutuo en los términos reconocidos (art. 6). Lo contrario podría implicar un supuesto de discriminación fiscal procedimental siempre que no se funde en criterios objetivos, o bien un supuesto, por medio del cumplimiento de las obligaciones formales, por el cual se haría menos atractivo el establecimiento del operador de juego o la prestación del servicio. En todo caso, debe tomarse en consideración que si existiere en la práctica un problema de este tipo, la Administración Tributaria podría conceder la presentación y pago presencial en los términos expuestos en la Disposición Adicional primera de la Orden, si bien ello conllevaría cargas administrativas adicionales para estos sujetos pasivos.

Asimismo, se debe destacar que el art. 13 de la Orden establece la obligación para los sujetos pasivos de llevar libros-registro electrónicos. El sistema de información de apuestas deberá garantizar y certificar de manera electrónica fecha, hora, minuto y segundo de cada operación de formalización de la apuesta y la fecha, hora, minuto y segundo de su pago, así como su veracidad. La Administración tributaria podrá acceder a la información de los libros mediante acceso seguro y compatible con sus sistemas informáticos. El libro, con arreglo al art. 14, contendrá la información correspondiente a las apuestas válidamente formalizadas sobre hechos o circunstancias que formen parte o se desarrollen en el marco de eventos o competiciones deportivas, dividiéndose en tres secciones: apuestas válidamente formalizadas, anuladas y premiadas pagadas.

A mayores, el art. 15 dispone que los operadores de apuestas también tienen que llevar un libro registro de premios en donde se consignará la identidad, nombre, apellidos y NIF, pasaporte o DNI que corresponda en cada caso de aquellos jugadores con premios superiores a 2.500 euros, con todas las circunstancias relativas al pago.

En la disposición legal no se aprecian motivos que permitan establecer un juicio negativo con respecto a la compatibilidad de la disposición con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea. En todo caso, los operadores nacionales y los de otros Estados Miembros se hallan sometidos a las mismas exigencias de presentar declaración y autoliquidación por la tasa, tanto de forma mediante el correspondiente modelo como de tiempo, pues el período voluntario es de un mes desde la fecha de devengo. De igual modo, con carácter general las obligaciones formales establecidas en la norma reglamentaria no suponen ninguna restricción al ejercicio de las libertades de circulación[730] ni entrañan ningún supuesto de discriminación fiscal procedimental.

730 En este sentido, la llevanza de los libros registro examinada no es, a nuestro juicio, un supuesto similar al enjuiciado en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations,* asunto C-250/95, toda vez que en aquel supuesto la normativa interna exigía a las empresas llevar una contabilidad separada con arreglo a sus normas, relativa a sus actividades en el Estado Miembro en cuestión. En el presente caso en virtud de la Orden se exige a los operadores de apuestas llevar los antedichos Libros conforme a la normativa gallega, pero ella resulta diferente de la contabilidad que la empresa explotadora del negocio de apuestas tiene que llevar, de tal suerte que la determinación reglamentaria de esta exigencia responde al adecuado control del pago de las apuestas, sin perjuicio de la evitación de la elusión fiscal por parte de estos sujetos pasivos, como objetivo legítimo de interés general que justificaría una eventual restricción a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios. En este último caso, las medidas de cooperación y asistencia mutua reconocidas en la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, no resultaría de aplicación al hallarnos fuera del ámbito de aplicación material de la norma, que excluye el pago de las tasas.

7.4.2 Presentación y pago en la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar

El art. 31 TRTCG establece que los sujetos pasivos de la tasa que grava el juego por medio de máquinas o aparatos automáticos deberán presentar en las condiciones, forma, lugar y plazos determinados por Orden de la Consejería competente una declaración por cada máquina en explotación y deberán autoliquidar e ingresar la cuota trimestral legalmente establecida que corresponda a la tipología y a las características de autorización de la máquina.

En este caso, la Orden de 30 de mayo de 2013, por la que se regula la gestión, la presentación y el pago electrónico de la tasa fiscal sobre el juego realizado a través de máquinas de juego[731] establece la obligación de declaración y presentación electrónica de la autoliquidación mediante la Oficina virtual tributaria habilitada por la ATRIGA (art. 2), debiendo identificarse por los medios oficiales anteriormente referidos (art. 3). La presentación se realiza en plazos trimestrales los primeros 20 días de cada mes (art. 4) y el pago puede efectuarse o bien de manera electrónica o mediante su satisfacción en entidad colaboradora (art. 8). De forma adicional, la Orden de 17 de marzo de 2014, por la que se regula la gestión y presentación y pago electrónico de la tasa fiscal sobre el juego realizado a través de máquinas de juego[732] establece en su art. 6 que los sujetos pasivos deben rendir declaración informativa de las máquinas de que eran titulares en el trimestre, de la autorización para ella y las que se concedan a lo largo del trimestre, y de las máquinas rehabilitadas o en situación de baja temporal.

Por su parte, el art. 31 TRTCG dispone que los sujetos pasivos de la tasa que grava los juegos en casinos y bingo, deberán presentar en las condiciones, forma, lugar y plazos determinados por Orden de la consejería competente declaración de los hechos sometidos a gravamen por cada establecimiento de juego para el que tengan autorización. Estos sujetos pasivos estarán obligados a efectuar pagos a cuenta del importe de la deuda tributaria definitiva, por aplicación del tipo de gravamen sobre la base imponible provisional acumulada desde el principio del periodo impositivo hasta el fin del plazo al que se refiere el pago, autoliquidando e ingresando su importe.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

731 *DOG* núm. 103, de 31 de mayo de 2013.
732 *DOG* núm. 55, de 20 de marzo de 2014.

En lo que atañe al cumplimiento de obligaciones formales en relación con la tasa en los juegos en casinos debe aludirse a la Orden de 27 de febrero de 2009[733], en cuyo art. 1 establece al igual que en los supuestos anteriores la presentación telemática de manera trimestral, hallándose autorizados los usuarios con los certificados digitales ya descritos. Por su parte, el art. 4 establece también la posibilidad de realizar el pago presencial en las entidades colaboradoras o de forma electrónica.

En el caso de las obligaciones formales relativas a la tasa sobre el juego del bingo resulta pertinente apreciar las disposiciones de la Orden de 27 de enero de 2014, por la que se regula el suministro electrónico de cartones de bingo autorizados en la Comunidad Autónoma de Galicia y la presentación y pago electrónico de la tasa fiscal sobre el juego del bingo[734], cuyos preceptos relativos a la presentación y pago del tributo vienen a señalar lo mismo que las normas reglamentarias anteriormente citadas, incluyendo la llevanza de Libros registro relativos a las actas de cada sesión de juego (arts. 15 y 16).

Finalmente, el art. 31 TRTCG establece que la Consejería competente en materia de hacienda aprobará, en su caso, los modelos mediante los cuales los sujetos pasivos deberán declarar, autoliquidar e ingresar el importe correspondiente. La Consejería podrá disponer que las declaraciones y autoliquidaciones del tributo se efectúen mediante los programas informáticos de ayuda que, en su caso, se aprueben. Asimismo, podrá disponer la obligatoriedad de su presentación y pago mediante medios telemáticos.

De manera semejante a lo estudiado en el anterior epígrafe, no se aprecian motivos que permitan establecer un juicio negativo con respecto a la compatibilidad de la disposición con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea puesto que los operadores de juego se hallan sometidos a las mismas exigencias de presentar declaración y autoliquidación por la tasa correspondiente, sin establecerse medidas que supongan restricción al ejercicio de las libertades de circulación.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

733 *DOG* núm. 53, de 17 de marzo de 2009.
734 *DOG* núm. 21 de 31 de enero de 2014.

7.4.3 Obligaciones formales de operadores especiales

La Ley 12/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas[735], insertó en el art. 35 del Decreto Legislativo 1/2011 obligaciones formales para los operadores de juego que presten servicios de tarificación adicional y operadores de red de servicios de tarificación adicional.

Conforme al precepto, con el fin de facilitar el debido control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de los tributos sobre el juego, estos operadores que presten servicios en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Galicia deberán remitir por vía telemática a la Consejería competente en materia de hacienda una declaración informativa comprensiva de los elementos que tengan relevancia a efectos tributarios de cada uno de los contratos realizados con titulares de números destinados a prestar servicios de ocio y entretenimiento que promuevan juegos, concursos o sorteos que tengan como ámbito territorial máximo la Comunidad Autónoma de Galicia.

Por su parte, esa misma ley insertó el art. 36 TRTCG, que establece que con el fin de facilitar el debido control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de tributos sobre el juego, los operadores que presten servicios de comunicaciones electrónicas deberán remitir por vía telemática a la Consejería competente en materia de hacienda una declaración informativa comprensiva de los elementos que tengan relevancia a efectos tributarios de cada uno de los contratos realizados con titulares de espacios web destinados a prestar servicios de ocio y entretenimiento que promuevan juegos, concursos o sorteos que tengan como ámbito territorial máximo la Comunidad Autónoma de Galicia.

Finalmente, debe tomarse en consideración que el art. 39, insertado en el texto en virtud de la ya citada Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, establece que con el fin de facilitar el debido control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de los tributos sobre el juego, especialmente la integridad de la base imponible, los

735 *DOG* núm. 249, de 1 de enero de 2012. *BOE* núm. 23, de 27 de enero de 2012

operadores de juego deberán remitir por vía telemática a los órganos y unidades administrativas de ATRIGA una declaración informativa comprensiva de los elementos que tengan relevancia para garantizar la exactitud en la determinación de la base imponible.

En todos los casos, los preceptos establecen que la Consejería competente en materia de hacienda establecerá los procedimientos, estructura, formato, plazos y condiciones en que debe ser remitida la declaración informativa.

Las disposiciones insertadas en el texto tienen el claro objetivo de servir a la Administración Tributaria de Galicia como un medio de garantía para asegurar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de estos sujetos pasivos.

Si bien es cierto que el empleo de las TIC por parte de estos operadores resulta un interesante aliciente para los operadores de juego ubicados en otros Estados Miembros de la Unión Europea, no puede decirse que el establecimiento de estos procedimientos para con la Administración Tributaria resulten contrarios al ejercicio de su libertad de establecimiento o de prestación de servicios, ni ninguna causa de discriminación con respecto a los operadores nacionales, sujetos a las mismas disposiciones.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, los Tratados exigen la supresión de cualquier restricción a la libre prestación de servicios en materia de juego aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados Miembros cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos interesantes las actividades del prestador establecido en otro Estado Miembro en el que presta legalmente servicios análogos (Sentencia de 8 de septiembre de 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International,* asunto C-42/07[736]), pero esta prohibición puede ampararse en objetivos legítimos como la evitación del fraude fiscal por parte de estos mismos operadores, siempre que se guarde la debida proporcionalidad y no se establezca una restricción encubierta de la libertad de circulación en cuestión (STJUE de 3 de junio de 2010, *Sporting Exchange,* asunto C-203/08[737]), sin suponer objetivos legítimos de interés general los inconvenientes administrativos ni las razones económicas (Sentencia de 30 de junio de 2011, *Zeturf,* asunto C-212/08[738]).

736 Identificador ECLI:EU:C:2009:519.
737 Identificador ECLI:EU:C:2010:307.
738 Identificador ECLI:EU:C:2011:437.

En este caso, dada la falta de armonización fiscal y de cooperación administrativa en el control de los datos ofrecidos por estos operadores de juego y en la recaudación de estas tasas a las que están obligados, la medida de suministro de información de los arts. 35, 36 y 39 TRTCG no resultan a nuestro juicio exacerbadas, máxime mediante el empleo de la vía telemática para la presentación de datos a la ATRIGA que le permita reducir costes fiscales indirectos a estos operadores.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

ANÁLISIS DE RESULTADOS

La investigación efectuada sobre el grado de compatibilidad de las disposiciones dictadas por las potestades de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado conforme al ordenamiento jurídico de la Unión Europea merece la exposición de una serie de resultados, cuyo análisis debe ser efectuado de manera separada a la manifestación de las conclusiones obtenidas del estudio.

De esta manera, a lo largo de la presente investigación se han analizado un total de 101 elementos determinantes de las obligaciones fiscales, correspondiendo 53 a las figuras cedidas de naturaleza directa y 48 a los diferentes tributos indirectos. De todos ellos se ha evidenciado que la mayoría corresponden a elementos estructurales de la obligación tributaria material, sin perjuicio de la incidencia que sobre el estudio de su compatibilidad o incompatibilidad con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea han tenido los preceptos reguladores de las obligaciones formales de los sujetos gravados.

Se puede deducir, de la totalidad de aspectos estudiados, que más de la mitad de los elementos regulados por la Comunidad Autónoma de Galicia en esta materia se encuentran vulnerando algún aspecto del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, toda vez que el estudio estadístico arroja un resultado de transgresión del 52,47%, frente al 47,53% de reglas compatibles. Sobre estas últimas se debe además hacer notar, como se ha apreciado en la investigación, que la licitud respecto al Derecho europeo tiene lugar por la ausencia de una regulación más prolija en estos elementos que pudiese conducir a una posible vulneración, lo cual tiene lugar tanto en la imposición directa como en la indirecta (así, recuérdese la regulación relativa a cuotas, mínimos relativos a la situación del contribuyente o tipos de gravamen).

Por lo que respecta, de modo particular, a las figuras de naturaleza directa, se puede evidenciar que este porcentaje de vulneración de la normativa europea es todavía superior, toda vez que de los 53 elementos analizados resultan compatibles 20 frente a 33 incompatibles, lo que arroja una tasa de transgresión del 62,26% frente al 37,74% de conformidad.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Analizando estos resultados por cada uno de los tributos examinados se puede apreciar cómo en el IRPF se han examinado un total de 21 elementos, resultando conformes con el ordenamiento de la Unión un total de 7 (dos de ellos consistentes en la determinación del mínimo personal y familiar y de la escala autonómica, lo que genera que sólo cinco deducciones a cuota han sido consideradas compatibles) frente a catorce elementos disconformes (todas ellas deducciones), lo que arroja un porcentaje de compatibilidad con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea del 33,33% frente al 66,66% de inconformidad, esto es, que dos terceras partes de la configuración autonómica del tributo directo de mayor relevancia en el ingreso público gallego está vulnerando, con mayor o menor grado, el Derecho europeo.

En cuanto a los resultados obtenidos en la regulación gallega del ISD, de los que procede efectuar un examen separado por los hechos gravados, la situación halla un mayor acuse de gravedad en la imposición de las sucesiones por causa de muerte, toda vez que de los 14 elementos estudiados en este gravamen se han hallado conformes con el ordenamiento de la Unión un total de cuatro elementos frente a diez incompatibles, encontrándose, en estos últimos, la totalidad de las reducciones específicas de este tributo y la regla aplicable a las uniones estables de pareja. Ello arroja que el porcentaje de incompatibilidad con las disposiciones europeas resulte del 71,43% frente al 28,57% de conformidad.

Por su parte, en el caso del gravamen sobre las transmisiones lucrativas *inter vivos*, de los 9 elementos objeto de examen sólo han resultado compatibles un tercio de los mismos, frente a un 66,66% de incompatibilidad, apreciándose los principales puntos de fricción en la regulación de las reducciones y, como acaecía en el caso anterior, en el tratamiento fiscal de la convivencia *more uxorio*.

Finalmente, en el Impuesto sobre el Patrimonio, de los nueve elementos analizados han resultado compatibles con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea 6, frente a tres elementos en los que se aprecian causas de fricción, si bien es cierto que en el seno de los primeros se encuentran la regulación del mínimo exento, la determinación de la cuota íntegra y la bonificación, lo que genera que, de las deducciones a cuota reguladas por el legislador gallego con mayor exhaustividad, se encuentre el 50% de las mismas vulnerando algún aspecto del ordenamiento comunitario.

USC DE COMPOSTELA

Por su parte, en las figuras impositivas de naturaleza indirecta se aprecia un mayor grado de compatibilidad con respecto a los tributos directos, puesto que de los 48 elementos analizados resultan compatibles 33 frente a 15, lo que arroja una tasa de transgresión del 31,25% frente al 68,75% de conformidad. No obstante, estos datos deben ser analizados de una manera más pormenorizada, toda vez que aunque el resultado se evidencie más favorable en términos comparativos generales, en verdad existen diferentes aspectos que conducen a esta desviación de datos con respecto a las figuras directas.

Así, en la imposición de las Transmisiones Patrimoniales Onerosas es en donde nos hallamos con una mayor tasa de validez de las normas jurídicas gallegas con respecto a las europeas, puesto que de los veintidós elementos analizados resultan compatibles 16, lo que supone una tasa del 72,72% frente a una contravención del 27,28%.

No obstante lo anterior, en estos resultados debemos apreciar, en primer lugar, que la mitad de esta cuantía de elementos analizados se corresponde con la determinación de los diferentes tipos de gravamen contenidos en el TRTCG, en donde en múltiples casos no se han desarrollado una serie de condiciones como tiene lugar con la determinación de las deducciones, lo que genera su menor probabilidad de contravención (así, presentan puntos de fricción cuatro tipos impositivos frente a los otros siete estudiados). Por su parte, en lo que respecta a los beneficios fiscales insertados para la deducción de la cuota se aprecia una tasa de transgresión del 36,37%.

Por lo que respecta al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, la situación resulta más perniciosa con respecto a la figura anterior, toda vez que de los veinte elementos analizados (ocho tipos de gravamen y doce deducciones), se aprecia que resultan incompatibles 9 elementos frente a 11, lo que supone que el 45% de los mismos presentan algún punto de fricción con la normativa europea. Dentro de estos datos, la incompatibilidad mayor se aprecia, de nuevo, en la regulación de las deducciones a cuota, toda vez que de las estudiadas han resultado contrarias al ordenamiento de la Unión un total de siete frente a cinco, suponiendo consecuentemente una tasa de contravención del 58,34%.

En lo que atañe a la imposición sobre el juego, se ha apreciado con carácter general que en sus elementos estructurales no se han observado relevantes fuentes de contravención, si bien determinados aspectos deberían ser matizados en los términos ya expuestos durante la investigación y de los que se extraen las conclusiones que se expondrán en un momento posterior.

USC DE COMPOSTELA

En otro orden de ideas, si se analizan los resultados, dentro de los aspectos considerados incompatibles con el ordenamiento de la Unión, en función del punto de fricción podemos observar cómo el aspecto más transgredido por la potestad autonómica gallega ha sido la libertad de circulación de capitales y pagos (aproximadamente el 38% de las vulneraciones detectadas), seguida de la libertad de establecimiento (alrededor del 20%), del principio de no discriminación proclamado en el art. 18 TFUE (sobre el 14%), de la libre prestación de servicios (en torno al 12%), de la libre circulación de trabajadores (acercándose al 10%), de la incompatibilidad como ayudas contrarias al libre mercado interior (aproximadamente el 6%) y, finalmente, de la libre circulación de mercancías, cuyas fricciones se han apreciado como potenciales de manera especial en la tributación sobre el juego.

Por su parte, las incompatibilidades derivadas de otras fuentes han sido destacadas en sus respectivos momentos, si bien por su carácter minoritario (dada cuenta la falta de competencias de la Unión Europea en imposición directa y la no armonización de las figuras indirectas estudiadas) no se han computado para la confección de estos resultados estadísticos.

Se debe destacar, de manera particular, que en el caso del IRPF es en donde se ha apreciado una mayor cantidad de vulneraciones, algo lógico tomando en consideración su mayor regulación por la Comunidad Autónoma, resultando la mayor fuente de fricción la libertad de circulación de capitales (25,92%), seguida por la libertad de circulación de trabajadores y de establecimiento (cada una de ellas situada en el 22,22%), de la libre prestación de servicios (18,52%), del principio de no discriminación (7,41%) y del régimen de ayudas incompatibles (3,71%).

Por su parte, en el caso particular, dentro del ISD, del gravamen sobre las sucesiones *mortis causa*, dada cuenta de que el objeto de gravamen es considerado por la normativa europea un capital tutelado por esta específica libertad de circulación resulta esta la más transgredida por la legislación gallega (38,46%), seguida del principio de no discriminación (19,23%), de la libertad de establecimiento (15,38%), y de la libre circulación de trabajadores y del régimen de ayudas incompatibles (14,28% en cada concepto).

En cuanto al gravamen sobre las transmisiones lucrativas *inter vivos,* la libertad más transgredida ha resultado, de nuevo por las operaciones sujetas a imposición, la libre circulación de capitales y pagos (35,71%), seguida del principio de no discriminación, la libertad de

establecimiento, de prestación de servicios y el régimen de ayudas públicas incompatibles (14,28% por cada institución) y, finalmente, de la libre circulación de trabajadores (7,14%).

En el seno de la imposición indirecta, el gravamen sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas ha visto sus transgresiones de modo especial en la libre circulación de capitales y pagos (pues alrededor del 60% de las vulneraciones han presentado, directa o indirectamente esta fuente de contravención), seguida del principio de no discriminación y de la libertad de establecimiento.

En cuanto al gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, cuota gradual de Documentos Notariales, se ha repetido el mismo patrón de vulneración con una transgresión del 38,88% de la libre circulación de capitales y pagos, seguida de la libertad de establecimiento (33,33%), del principio de no discriminación (11,12%), la libre prestación de servicios (11,10%) y el régimen de ayudas públicas incompatibles (aproximadamente el 5,55% de los casos).

Finalmente, por lo que respecta a los tributos sobre el juego, como ya se ha manifestado en un momento anterior, no existen puntos de especial contravención, pero se debe destacar el especial papel que ha tenido en el estudio de sus elementos estructurales la libre circulación de mercancías, la libertad de establecimiento y el principio de no discriminación fiscal aplicable a los operadores de juego en el territorio autonómico.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

CONCLUSIONES

En vista de lo anteriormente expuesto en la presente investigación procede la extracción de diferentes conclusiones en relación con la materia objeto de estudio:

PRIMERA:- Como ya resulta conocido, la distribución territorial del poder configurada en la Constitución española de 1978 es la del Estado Autonómico, adoptada de entre las distintas formas existentes en base a la libertad de configuración política y jurídica de la que cada Estado goza, como elemento inherente de su soberanía. Este aspecto se halla reconocido en el art. 4.2 del Tratado de la Unión Europea y jurisprudencialmente desarrollado en la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debiendo destacarse, en relación con esta última, que los Estados Miembros no pueden bajo ningún concepto excusarse en esta libertad con el objeto de incumplir sus obligaciones derivadas de los Tratados.

En el caso particular de la Comunidad Autónoma de Galicia dentro del Estado español, si bien el antecedente histórico más próximo a su configuración jurídica actual se halla en el frustrado Proyecto de Estatuto de Autonomía de 1936, no sería hasta la llegada del régimen constitucional actual el momento en el que Galicia podría acceder a constituirse como Comunidad Autónoma histórica conforme a la Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril.

SEGUNDA:- La autonomía regional supone un concepto de difícil acepción, máxime con el fracaso del Proyecto de Carta Europea sobre la Autonomía Regional elaborado en el seno del Consejo de Europa, si bien puede ser definida como la capacidad efectiva de los entes existentes en la organización de un país en un nivel intermedio entre las Administraciones locales y el Estado de poder organizarse y gestionarse sin necesidad de intervención de la autoridad central.

Para que se pueda profesar que un ente infraestatal goza de verdadera autonomía regional es necesario, tal y como ha reconocido el proyecto de CEAR como la ratificada Carta Europea de Autonomía Local, al igual que la doctrina científica mayoritaria y diferentes Organismos Internacionales, que el mismo ostente potestad financiera para la ordenación de sus ingresos y

USC DE COMPOSTELA

gastos públicos, debiendo asimismo estar dotados de medios o recursos propios que resulten suficientes y proporcionales para el ejercicio de sus competencias.

Esta autonomía fiscal de las regiones halla diferentes limitaciones en su ejercicio derivadas de los instrumentos normativos que ordenan internamente en el seno del Estado sus competencias y potestades públicas, el ámbito territorial que ostentan y la pertenencia a Organizaciones Internacionales que puedan gozar de prerrogativas en materia fiscal.

TERCERA:- En el caso del ordenamiento constitucional español, si bien el art. 133.1 CE determina que la potestad originaria para establecer y exigir tributos corresponde al Estado mediante ley, ello no obsta para que las Comunidades Autónomas, entre ellas Galicia, ostenten la capacidad de ordenación de sus recursos propios, tanto en lo que implica su vertiente de ingreso como de gasto. De esta manera, el apartado segundo del antedicho precepto establece que las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos en el marco jurídico establecido tanto por la Ley Fundamental como por las normas de rango legal que la desarrollan.

Así, nos hallamos ante una potestad financiera regional que ha de encontrarse imbricada en el seno de las disposiciones normativas estatales, lo cual no supone un óbice, como se ha analizado anteriormente, para manifestar que las Comunidades Autónomas gozan de autonomía fiscal. Estas previsiones jurídicas se hallan, por una parte, en los preceptos constitucionales, debiendo destacarse que el art. 156 CE establece que las Comunidades gozan 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, y que el art. 157 establece que los recursos de las mismas estarán constituidos, entre otras fuentes de ingreso, por los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado.

Del mismo modo, la potestad financiera regional y, de modo especial, la cesión de tributos estatales, se halla regulada por las disposiciones estatales dictadas en el seno de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y los Estatutos de Autonomía en donde se efectúa una determinación de aspectos que pueden ser objeto de cesión y límites de la misma.

CUARTA:- En el caso particular de Galicia, la cesión de tributos por el Estado ha agotado los límites establecidos en el art. 11 LOFCA, otorgándose junto con la percepción del rendimiento las diferentes facultades normativas establecidas al efecto por la Ley 22/2009. No obstante esto, el

USC DE COMPOSTELA

legislador autonómico no ha asumido en la práctica todas las competencias de regulación jurídica conferidas por el Estado.

Con todo, las facultades cedidas a la potestad gallega se hallan limitadas por factores tanto internos como externos, como todas las potestades fiscales regionales en los términos anteriormente analizados. De esta manera, las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos han de respetar los diferentes principios constitucional y legalmente establecidos en la materia, en particular los principios constitucionales de justicia tributaria positivizados en el art. 31 CE y en el anteriormente mencionado art. 156 de la Ley Fundamental. Del mismo modo, la actividad financiera gallega debe respetar los principios del art. 2 LOFCA como son la solidaridad, la inexistencia de barreras fiscales en el territorio nacional – ello en relación con la protección del libre mercado interior nacional conforme al art. 157.2 CE –, el equilibrio territorial, la corresponsabilidad, la suficiencia de recursos y la lealtad institucional.

En los mismos términos, resulta inexorable el respeto a las normas competenciales, toda vez que, suponen éstas el fundamento de toda la facultad normativa y potestad financiera de la Comunidad Autónoma, resultando inconstitucional y nula toda disposición que atente contra este reparto establecido en el ordenamiento estatal, a cuyo efecto podrá ser controlada la actividad tanto por el Tribunal Constitucional como por el Gobierno estatal en los términos previstos en el art. 153 CE. No obstante esto, como se ha señalado, entendemos que este respeto a las atribuciones determinadas por la Ley Fundamental ostenta una naturaleza mixta, toda vez que no supone únicamente un límite a la autonomía financiera de Galicia sino una garantía de la misma en relación con las potestades estatales.

QUINTA:- En lo que respecta a los límites externos de la potestad tributaria de Galicia se debe aludir de modo especial a la pertenencia de España a diferentes Organizaciones Internacionales y, de modo particular, a la Unión Europea, a la cual se han atribuido diferentes competencias propias de la soberanía nacional en materia de fiscalidad en los términos establecidos en el art. 5.1 TUE y en los arts. 3, 4 y 6 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Aún a pesar de que los entes regionales no tienen capacidad para poder manifestar su consentimiento a los Tratados Internacionales, pues carecen de esta facultad soberana, resulta innegable que las potestades internas, al suponer poderes públicos del Estado obligado, deben respetar del mismo modo las disposiciones asumidas por vía de Tratado, pues lo contrario generaría,

USC DE COMPOSTELA

como se ha expuesto anteriormente, que España pudiese eludir el cumplimiento de sus obligaciones fundándose en su forma de Estado, lo cual supondría una flagrante contravención de las disposiciones comunitarias, como ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

SEXTA:- Como se deduce de la doctrina científica y del examen de la copiosa jurisprudencia del TJUE, existen tres grandes puntos de conflicto – sin perjuicio de otros aspectos que hemos tenido ocasión de puntualizar en sus respectivos casos – entre las potestades fiscales, tanto nacionales como regionales, y el ordenamiento jurídico de la Unión Europea que son: el principio de no discriminación fiscal, el respeto a las libertades de circulación proclamadas en el Derecho Originario, y la prohibición de establecimiento de ayudas públicas que conculquen el funcionamiento del libre mercado interior.

La afectación de estas previsiones normativas se produce en relación con los nacionales de algún Estado Miembro, sea persona física o jurídica en sus respectivos casos, y nunca en relación con ciudadanos extracomunitarios, tal y como ha declarado en diferentes causas de modo reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al efectuar las correspondientes interpretaciones del Derecho Originario.

Por su parte, todo ello afectará tanto en materia de imposición directa como indirecta, aún cuando, especialmente en aquélla, la Unión no goce de competencias atribuidas en la materia, toda vez que las potestades nacionales no pueden llevar a cabo con todo una regulación contraria a estos principios y derechos reconocidos a los ciudadanos europeos.

SÉPTIMA:- El principio de igualdad y no discriminación en la Unión Europea ha experimentado, desde sus orígenes en el Tratado de París de 1951, una notoria evolución en los diferentes Tratados Constitutivos que ha permitido su aplicación a la proscripción de toda forma de discriminación por razón de la nacionalidad entre los ciudadanos europeos.

De este modo, el vigente art. 18 TFUE determina que en el ámbito de aplicación de los Tratados y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad. Este principio implica, en el plano fiscal, que nos hallamos con la imposibilidad de que los Estados Miembros y sus potestades regionales dicten disposiciones que impliquen un supuesto de discriminación objetiva, directa o indirecta, sustantiva

USC DE COMPOSTELA

o procedimental, que perjudique los intereses de los ciudadanos de otro Estado Miembro por razón de su nacionalidad.

Con todo, la existencia de este principio no obsta para que las potestades nacionales puedan establecer un trato diferenciado para los ciudadanos comunitarios de otros Estados, especialmente por razón de su residencia fiscal, siempre que ello se encuentre debidamente justificado en criterios objetivos y no suponga una discriminación encubierta.

Esta prohibición, por su parte, resultará de aplicación en aquellos supuestos en que la situación jurídica concreta no se halle regulada por otros preceptos de los Tratados, que en el ámbito de la fiscalidad se manifiesta de manera especial en la regulación de las diferentes libertades de circulación comunitaria o en la prohibición de ayudas públicas incompatibles, lo que otorga al precepto en esta materia un carácter verdaderamente residual en su aplicación.

La jurisprudencia luxemburguesa hasta la fecha no ha dado muestras significativas de vulneración por las potestades autonómicas españolas de este principio, sin perjuicio de la analizada Sentencia de 25 de febrero de 2021, *Novo Banco S.A/Junta de Andalucía,* si bien ello no impide que en verdad existan en las regulaciones llevadas a cabo por aquéllas. Por el momento la Comunidad gallega no se ha visto involucrada en ninguna causa ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por este motivo.

OCTAVA:- Las diferentes libertades de circulación reconocidas por los Tratados constitutivos han tenido desde los orígenes de la Unión Europea, y hasta la actualidad, la misión de garantizar que el mercado interior comunitario sea un espacio sin fronteras interiores entre Estados Miembros en donde las mercancías, personas, servicios y capitales puedan transitar con libertad. Debido a ello, su reconocimiento y debido respeto suponen un límite externo a las potestades fiscales autonómicas de tal suerte que la regulación establecida por las mismas en ejercicio de sus competencias no puede implicar una restricción a su ejercicio, directo o indirecto, cuando intervenga en el supuesto el ejercicio de un movimiento imbricado en el libre mercado interior comunitario.

De esta manera, en el caso de la libre circulación de mercaderías reconocida en el art. 28 TFUE, las potestades regionales no podrán establecer medidas que impliquen la fijación de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana conforme al art. 30, al igual que tampoco se podrán determinar restricciones a la importación y exportación en los términos establecidos en los

USC DE COMPOSTELA

artículos 34 y 35 del Tratado de Funcionamiento, lo cual ha sido interpretado por la jurisprudencia del TJUE en términos tanto cuantitativos como cualitativos, implicando medidas fiscales que, bien de modo directo o indirecto, restrinjan o hagan menos interesante la importación o exportación de mercancías entre esa concreta región y otro Estado de la Unión Europea por razón de ese origen o destino. En el mismo sentido, el reconocimiento de la libre circulación de mercancías implica la proscripción de tributos internos discriminatorios que resulten más gravosos para los productos derivados de otros Estados Miembros, en los términos del art. 110 TFUE.

La libre circulación de trabajadores reconocida en el art. 45 del mismo instrumento normativo tiene por objeto garantizar la supresión de toda forma de discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores dependientes de los Estados Miembros con respecto al empleo, retribución y demás condiciones de trabajo. En el ámbito fiscal, según la reiterada jurisprudencia del juzgador europeo, las potestades internas de los Estados no pueden establecer medidas que impliquen una diferenciación de trato de ese trabajador dependiente por razón de su nacionalidad al hacer más gravosas sus obligaciones tributarias, al igual que no se pueden establecer medidas que obstaculicen o hagan menos atractiva su decisión de desempeñar sus funciones laborales en un Estado Miembro o le disuada de practicarlas en otro distinto mediante la imposición de gravámenes adicionales o devoluciones de cuantías percibidas constituyendo un supuesto de restricción de salida.

En los mismos términos se ha pronunciado el Tribunal de Justicia en relación con la libertad de establecimiento proclamada en el art. 49 y con la libre prestación de servicios reconocida en el art. 56, ambos del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. No obstante esto, la primera de estas libertades resulta de aplicación a las personas físicas o jurídicas que desempeñan una función económica no asalariada y la constitución y gestión de empresas y sociedades, mientras que la segunda se destina a la realización de prestaciones a cambio de una remuneración, comprendiéndose de modo particular actividades industriales, mercantiles, artesanales y las propias de las actividades liberales.

Finalmente, la libre circulación de capitales y pagos reconocida en el art. 63 TFUE debe entenderse en el sentido de que proscribe el establecimiento por las potestades regionales de toda restricción de movimientos de capitales y pagos entre Estados Miembros, sin perjuicio de que el Derecho Originario permita el establecimiento de disposiciones fiscales internas que discriminen la situación de los contribuyentes con respecto al lugar de residencia o con respecto al lugar donde

USC DE COMPOSTELA

esté invertido su capital y adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones al ordenamiento fiscal sin suponer un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libertad de circulación.

En todos los supuestos de libertades de circulación se puede evidenciar la existencia de motivos de imperioso interés general reconocidos tanto por los distintos preceptos de los Tratados en que se hallan aquéllas proclamadas como por la doctrina jurisprudencial recaída en la materia derivada de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia y que tienen por objeto la tutela de valores supraindividuales como el orden público, la seguridad, la moral, la protección de la salud o la defensa medioambiental y la tutela del buen aprovechamiento del medio natural, elementos que deberán ser tenidos muy en cuenta en el análisis de las disposiciones dictadas por las potestades gallegas en materia de tributos cedidos por el Estado, toda vez que su establecimiento puede generar que la restricción a la correspondiente libertad de circulación sea compatible con el ordenamiento jurídico europeo, siempre que esté dotada de las notas de necesidad, adecuación, subsidiariedad y proporcionalidad.

NOVENA:- El último gran punto de fricción entre las potestades financieras regionales y el ordenamiento jurídico de la Unión Europea se halla en la protección de la libre competencia en el mercado interior instaurado por los Tratados constitutivos.

Así, el art. 107.1 TFUE establece con carácter general la prohibición de ayudas públicas, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados Miembros, que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones, sin perjuicio de los supuestos permitidos o de posible autorización determinados en el instrumento normativo.

Entre estas ayudas públicas existe un claro consenso doctrinal y jurisprudencial para considerar las medidas de naturaleza fiscal como tales aún a pesar de no implicar un trasvase directo de fondos puesto que basta para falsear la libre competencia con el establecimiento de medidas selectivas que permitan un tratamiento fiscal favorable con respecto a operadores pertenecientes a otros Estados Miembros.

USC DE COMPOSTELA

En el caso particular que ocupa a la presente investigación, tomando en consideración la analizada doctrina derivada de la Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión,* la

regulación normativa llevada a cabo por Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, al no superar a nuestro juicio el *"triple test de autonomía"* en este punto, podría conllevar una transgresión de los preceptos comunitarios de tal suerte que la ayuda pública estatal u otorgada con fondos estatales, como profesa el precepto de Derecho Originario, se podría evidenciar en un tratamiento fiscal indebidamente favorecido por medio de la obtención de privilegios tributarios en impuestos cedidos por el Estado central mediante la regulación normativa indebida que fuese ejercida por la potestad gallega en cumplimiento de sus prerrogativas legislativas.

No obstante esto, hasta la fecha el juzgador europeo no ha llevado a cabo ningún pronunciamiento por este motivo en relación con la Comunidad Autónoma de Galicia.

DÉCIMA:- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resulta uno de los tributos que genera una mayor fuente de ingresos para el Erario Público, tanto estatal como autonómico, al hallar Galicia la cesión del 50% del rendimiento generado en su territorio en virtud de la Disposición Adicional primera del Estatuto de Autonomía.

En el ámbito normativo, la cesión comprende facultades de regulación del mínimo personal y familiar, determinación de la escala autonómica aplicable a la base general y de creación y desarrollo de deducciones aplicables sobre la cuota íntegra autonómica. Si bien es cierto que la potestad regional gallega en un primer momento no ha hecho uso de sus plenas facultades legislativas, en los últimos tiempos se ha podido ver un notorio incremento en la regulación del tributo cedido mediante la incorporación en un primer momento de nuevas deducciones con finalidades destinadas a la innovación tecnológica y al desarrollo rural y de explotación comunitaria de la tierra y, en un segundo momento, con la inserción en el texto del Decreto Legislativo 1/2011 del mínimo personal y familiar de los sujetos cuyas rentas se gravan.

En todo caso, tomando en consideración el art. 30 de la Ley 22/2009, el punto de conexión que funda la competencia normativa de la Comunidad Autónoma es la residencia habitual del contribuyente, por lo que toda transgresión del mismo supondría una vulneración de sus competencias en materia de la cesión de este tributo que debe ser tomada en consideración a la hora de estudiar los diferentes elementos regulados por la potestad regional en relación con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

DÉCIMO PRIMERA:- El legislador gallego, en ejercicio de sus competencias normativas, ha regulado una serie de deducciones a la cuota íntegra autonómica del IRPF derivadas de causas familiares. De ellas se debe destacar que en algunos casos no se aprecia contravención en sus disposiciones de la normativa jurídica de la Unión Europea, tal y como acaece en la deducción por familias con dos o más hijos o en la deducción por acogimiento, sin perjuicio de que en otros supuestos sí nos hallemos ante supuestos en que se pueda apreciar una mayor antinomia.

De esta manera, en la deducción por nacimiento o adopción de hijos, la norma puede llegar a generar ciertas fricciones en relación con el principio de no discriminación fiscal proclamado en el art. 18 TFUE y las libertades de circulación de trabajadores y de establecimiento derivadas esencialmente del hecho de que los residentes fiscales en Galicia nacionales de otros Estados de la Unión tengan hijos naturales o adoptivos en esos otros países en lugar del territorio autonómico, pues podrían verse dificultadas para la obtención del derecho a deducir, si bien se debe concluir, en los términos analizados, que en verdad ello no genera una transgresión de una entidad suficiente que permita determinar su contravención del ordenamiento jurídico comunitario.

Sí plantea, sin embargo, una mayor problemática la deducción por cuidado de hijos menores, en donde se aprecia un posible supuesto de discriminación en relación con el hecho de que ambos progenitores tengan que realizar actividad por cuenta propia o ajena para que se pueda obtener el derecho a deducir, lo cual establece una distinción respecto al ciudadano nacional de otro Estado de la Unión Europea que se halla residiendo en territorio autonómico ejerciendo su actividad por cuenta propia (vulneración, en este supuesto, de la libertad de establecimiento o en su caso de prestación de servicios) o por cuenta ajena (libre circulación de trabajadores) estando a cargo de su hijo menor mientras el otro progenitor está desarrollando otra actividad profesional en otro Estado Miembro, al no poder cumplirse la exigencia determinada en el precepto de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social. No se han apreciado para este supuesto motivos para la restricción, ni establecidos en los Tratados ni en la jurisprudencia del TJUE, debiendo por ello a nuestro juicio efectuarse una modificación del precepto del ordenamiento autonómico en el sentido de que permita el alta en los regímenes de Seguridad Social o mutualidades o entes análogos de protección social de otros Estados Miembros para la obtención por el sujeto pasivo del derecho a deducir.

USC DE COMPOSTELA

Del mismo modo, resulta problemática la deducción establecida para los sujetos pasivos discapacitados de 65 años o más que precisen ayuda de terceros, toda vez que entendemos que para

evitar un supuesto de discriminación fiscal de carácter procedimental debe ser válida la resolución de incapacitación judicial dictada por otro órgano jurisdiccional de otro Estado de la Unión, previos los trámites de reconocimiento determinados por el Derecho Internacional Privado. Asimismo, se aprecia una posible fricción con el art. 18 TFUE en el hecho de que la Ley 39/2006, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, requiera para los nacionales de otros Estados Miembros la residencia durante cinco años antes de la presentación de la solicitud de esta situación administrativa, lo cual genera, en relación con la normativa fiscal, un período de permanencia para obtener el derecho a deducir que no tiene que efectuarse en los supuestos de ostentar el sujeto pasivo la nacionalidad española, por lo cual se podría vulnerar mediante discriminación indirecta procedimental derivada de otra norma administrativa a la que se debe efectuar remisión.

DÉCIMO SEGUNDA:- El legislador gallego ha regulado asimismo una serie de deducciones a cuota íntegra autonómica del IRPF que toman como base la realización de distintos tipos de inversiones por el sujeto pasivo durante el ejercicio y que ostentan como pretensión diversos fines de interés particular o general que contribuyen a la modernización de las viviendas, el desarrollo económico regional, el fomento de la investigación o el aprovechamiento de la tierra agrícola gallega y la evitación de la despoblación rural, todas ellas finalidades que permiten apuntar la nota extrafiscal de las distintas disposiciones analizadas en esta parte de la investigación doctoral.

Aún a pesar de estos encomiables objetivos, la potestad autonómica ha empleado para la regulación de los beneficios fiscales una serie de elementos estructurales que suscitan un juicio negativo en relación con las disposiciones del ordenamiento jurídico de la Unión Europea y la jurisprudencia que los desarrolla.

De este modo, en las deducciones que incentivan la inversión en bienes inmuebles, se ha establecido en múltiples ocasiones la localización de los mismos en el territorio gallego como elemento determinante para la obtención del derecho a deducir, cuando en verdad el punto de conexión que fundamenta la competencia autonómica se halla en la residencia en Galicia del sujeto pasivo y no en la localización del bien raíz, de tal suerte que se está generando un beneficio fiscal que indirectamente pretende favorecer la situación fiscal de los gallegos en comparación con la de otros ciudadanos comunitarios que no se pueden beneficiar de estas deducciones aún hallándose en una situación objetivamente comparable. Tal es el caso de la deducción por gastos dirigidos al uso

USC DE COMPOSTELA

de nuevas tecnologías en los hogares gallegos o la establecida por obras de mejora de la eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares.

No obstante esto, de otras deducciones no se puede aseverar esta conclusión, toda vez que el establecimiento del bien inmueble en Galicia se halla intrínsecamente unido al punto de conexión, como es el caso de la deducción por arrendamiento de la vivienda habitual o por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo. En el mismo sentido, este establecimiento no vulnera el principio de no discriminación fiscal ni ninguna libertad comunitaria de circulación en los supuestos de deducción por inversión en inmuebles situados en centros históricos – toda vez que incluso dentro de la propia Comunidad Autónoma no todos los bienes se hallan privilegiados por este beneficio fiscal, lo que imposibilita un juicio de valor conforme a estas normas – o en la deducción por adquisición y rehabilitación de viviendas en proyectos de aldeas modelo, en donde si bien es cierto que nos hallamos con una gran diferencia de trato fiscal respecto de otras zonas que también experimentan la despoblación rural propiciada por el éxodo demográfico, el TJUE ha justificado la adopción de este tipo de medidas en el ejercicio de la libre circulación de capitales, aunque podría la deducción destinarse también para otras zonas como ocurre en la homóloga normativa asturiana citada en el texto de la investigación.

En similares términos, el legislador gallego ha establecido, para las deducciones que tienen por objeto el fomento de la inversión en empresas o entidades, la localización del domicilio social y/o fiscal de estas en el territorio autonómico, sin suponer éste, de nuevo, el punto de conexión en este tributo. Del mismo modo, en la regulación de estos beneficios fiscales se establece la exigencia de mantenimiento de la mercantil durante un período mínimo de tiempo y un nivel de actividad concreto de la misma, lo cual, conforme se ha analizado, supone una transgresión de la libre circulación de capitales del sujeto pasivo no amparada como objetivo de interés general que permita su vulneración y que entraña, a su vez, el establecimiento de una vulneración de la libertad de establecimiento de las mercantiles participadas al establecerse una restricción de salida que afecta a los inversores de la entidad. Tales son los casos de la deducción por adquisición de acciones o participaciones en entidades nuevas o de reciente creación, de la deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista, o de la deducción por inversiones efectuadas en agrupaciones de explotación forestal y en entidades que tengan por objeto la movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia.

USC DE COMPOSTELA

Por su parte, al no establecerse directa o indirectamente el domicilio en el territorio autonómico, se acepta la compatibilidad, desde este requisito, en relación con las deducciones por inversiones realizadas en entidades agrarias, cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra, así como en la deducción por donaciones efectuadas por el sujeto pasivo con finalidad de investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica.

DÉCIMO TERCERA:- Finalmente, en el seno del Decreto Legislativo 1/2011 se han insertado otros beneficios fiscales en sede de IRPF por causas divergentes de las anteriormente expuestas.

De este modo, el legislador autonómico ha creado deducciones a cuota íntegra del impuesto por la percepción de ayudas públicas derivadas de situaciones de riesgo y daños extraordinarias como han sido los incendios forestales sufridos en la geografía gallega en el año 2017 y por los estragos producidos en Paramos-Tuy (Pontevedra) en 2018, de los que procede reseñar su plena compatibilidad con las normas relativas a la concesión de ayudas públicas toda vez que el art. 107.2, epígrafe b), del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea determina la misma en relación con aquellas ayudas que se hallen destinadas a reparar los perjuicios ocasionados por desastres naturales o acontecimientos de carácter excepcional, sin perjuicio de que sí pueda ser objeto de crítica el hecho de que los respectivos instrumentos normativos que regulan la concesión de estas ayudas vinculen la condición de beneficiarios por incendios en viviendas y ajuar doméstico al hecho de que el inmueble constituyese la residencia permanente y habitual de sus moradores, lo cual conduce a una situación de discriminación por razón de residencia del sujeto, que aunque experimente los mismos daños en sus activos no tendría derecho a percibir subvención alguna.

Por su parte, el TRTCG regula la deducción por subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia, de la cual procede destacar la existencia de una discriminación indirecta en la obtención de la misma toda vez que la obtención de la ayuda pública está supeditada a la acreditación de unas exigencias de residencia determinadas por la normativa administrativa en el territorio autonómico, excluyéndose el mismo mérito obtenido en otra región española o en otro Estado Miembro, lo que no deja de ser jurídicamente injustificado al suponer la residencia del sujeto en la Comunidad Autónoma el punto de conexión y no el origen de la percepción sometida a gravamen.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

DÉCIMO CUARTA:- El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyos objetos de gravamen se hallan comprendidos en la libre circulación de capitales conforme al Derecho Derivado y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se halla cedido a la Comunidad Autónoma de Galicia de manera íntegra en lo que respecta al rendimiento generado en su territorio conforme se establece en la Disposición Adicional Primera del Estatuto de Autonomía.

Del mismo modo, al igual que acaece con el resto de Comunidades Autónomas de régimen común, la cesión de facultades normativas comprende las de regulación de reducciones a la base imponible, determinación de la tarifa del impuesto, regulación de cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente del sujeto pasivo, establecimiento y desarrollo de deducciones y bonificaciones de la cuota y aspectos relativos a la gestión y liquidación de estos tributos, si bien la obligación formal de presentar autoliquidación es reservada para sí por el Estado. Galicia ha asumido estas facultades de manera efectiva en su integridad.

DÉCIMO QUINTA:- En la regulación autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se han apreciado elementos en el establecimiento de las reducciones que suponen diferentes fuentes de fricción con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

De esta manera, en primer lugar, al igual que acaecía en diferentes supuestos de deducción a cuota en IRPF, el legislador gallego ha empleado circunstancias determinantes del derecho a deducir que, sin justificación en la competencia normativa que le ha sido cedida por el Estado, ha producido transgresiones de las disposiciones comunitarias anteriormente examinadas.

En este sentido, en el gravamen sobre las sucesiones *mortis causa* la potestad regional ha vinculado el derecho a obtener la deducción establecida *ex lege* con la existencia de un determinado elemento del hecho imponible en el territorio autonómico, por lo que, situaciones objetivamente similares gravadas en Galicia conforme a estas normas regionales se encontrarán en una situación fiscalmente más perniciosa por hallar estos elementos en otros Estados de la Unión Europea, aún cuando el punto de conexión que fundamenta la competencia autonómica es la residencia del *de cuius* en el momento de deceso, fecha de devengo del tributo.

Esta situación vulnera la antedicha libertad de circulación de capitales en los supuestos de hallarse los activos de la sucesión en el territorio de otro Estado Miembro, sin existir un objetivo de imperioso interés general adecuado y proporcionado que, con arreglo al texto de los Tratados o de la

jurisprudencia del TJUE, avalen su existencia en el ordenamiento interno. Tales elementos de contradicción son apreciables en la reducción por la adquisición de bienes y derechos afectos a actividad económica y de participación en entidades, por transmisión de explotación agraria en propiedad o usufructo al establecer esta exigencia superando a la conceptualización dada para el objeto de transmisión por la estatal Ley de Modernización de las Explotaciones Agrarias, por transmisión de elementos afectos a explotación agraria, y por adquisición de fincas por un agricultor profesional.

En determinados supuestos también se ha apreciado que esta restricción encubierta de la libertad de circulación de capitales ha intentado ampararse en otros objetivos legítimos de interés general como son la protección del medio natural y agrario. Así, en la reducción por adquisición de fincas rústicas la pertenencia del fundo a la Red Gallega de espacios protegidos, si bien puede existir esta justificación para su existencia, en cumplimiento de los principios de protección establecidos por la normativa europea y, en particular, por la analizada Directiva 92/43/CEE, en verdad no halla más sentido que la mera restricción y diferenciación impositiva en relación con las sucesiones en las que estos fundos, con semejantes normas de protección, se hallen en el territorio de otros Estados Miembros. En idénticos términos debe ser expresada la reducción por adquisición de fincas rústicas que no se hallen en estado de abandono, toda vez que la norma autonómica reguladora de este concepto empleado en el TRTCG delimita el ámbito de aplicación del mismo al territorio autonómico, con exclusión de supuestos similares de sucesión internacional cuyo activo inmobiliario proceda de otro Estado Miembro. Asimismo, se aprecia esta restricción en la reducción por adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales de gestión dotadas de personalidad jurídica, ya que la necesidad de acudir al art. 122 de la Ley de Montes de Galicia para la definición normativa de la deducción genera que sólo resulte de aplicación a los fundos rústicos de la Comunidad Autónoma, dado el ámbito territorial de este último instrumento normativo.

Por su parte, esta determinación de la localización del objeto de gravamen en Galicia no resulta una fuente de restricción de la libre circulación de capitales en las reducciones reguladas en sede del gravamen sobre las transmisiones lucrativas entre vivos, toda vez que, como regla general para los supuestos analizados, la ubicación del *donatum* en el territorio de la Comunidad Autónoma supone el punto de conexión que funda jurídicamente las competencias normativas de la potestad regional.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

No obstante esta conclusión general, sí se han apreciado en el curso de la investigación interesantes contradicciones con la libre circulación de capitales. Así, en la reducción por transmisión de explotación agraria en propiedad o usufructo, si bien es cierto que con carácter general no existirá esta vulneración del precepto europeo, sí podría existir la vulneración en el caso de que nos hallemos ante valores sobre estas explotaciones que no se encuentren recogidas en la Ley del Mercado de Valores, cuando el punto de conexión será el territorio en el que el donatario tenga su residencia habitual a la fecha de devengo conforme a la Ley de cesión.

Por su parte, en la reducción por obtención lucrativa de dinero para ser invertido en la adquisición de vivienda habitual, el hecho de que esta última sí tenga que hallarse en el territorio autonómico supone una restricción a la libre circulación de capitales no amparada por los Tratados, al hacer menos atractiva la inversión en vivienda en otro Estado Miembro de la Unión Europea y no hallar justificación legítima, estableciendo una restricción de salida por el ejercicio de la misma en el caso de adquisición no amparada por la competencia normativa, toda vez que esta localización en el territorio gallego no resulta comprensible cuando el hecho – la obtención de metálico con este fin – es el gravado por el ISD.

DÉCIMO SEXTA:- Tanto en el gravamen sobre sucesiones *mortis causa* como sobre transmisiones lucrativas *inter vivos* el legislador gallego ha supeditado reiteradamente el derecho a obtener deducción al mantenimiento o no disposición de los activos en el territorio regional sin alteración patrimonial o en determinadas condiciones según los concretos casos por un tiempo previsto en la norma aplicable, lo cual, en función de su entidad y finalidad, ha supuesto una fuente de diferentes contravenciones de las libertades de circulación interior reconocidas por los Tratados.

Así, en la reducción por adquisición de vivienda, la imposibilidad de disponer en los cinco años posteriores supone una transgresión de la libre circulación de capitales que no halla justificación en un objetivo legítimo como es la prevención de la elusión en el cumplimiento tributario dada la magnitud de procedimientos de verificación y de cooperación administrativa internos y entre Estados Miembros para tal fin, máxime cuando esa disposición sí puede efectuarse en aras a la adquisición de otra vivienda dentro del territorio autonómico. Esta contravención resulta igualmente apreciable en la reducción prevista para la imposición de las transmisiones *mortis causa* en relación con la adquisición de fincas rústicas integradas en la Red Gallega de espacios protegidos, como en las reducciones tanto en el gravamen sucesorio como sobre donaciones por la adquisición de fincas rústicas que no se hallen en estado de abandono.

USC
DE COMPOSTELA

Por su parte, en la reducción por adquisición de bienes y derechos afectos a una actividad económica y de participación en entidades la determinación de un plazo, tanto *ex ante* como de mantenimiento sin disposición *ex post,* no deja de suponer una transgresión no sólo de la libre circulación de capitales en relación con la sucesión *mortis causa* o la transmisión lucrativa gravada en particular, sino también de la libertad de establecimiento de esa empresa o entidad por la que se efectúa la actividad económica o de prestación de servicios, en su caso, del profesional en cuestión, que en el caso de desear trasladarse para ejercer esta actividad en ese período quinquenal previsto por el TRTCG se verá obligado a la devolución de la cuantía de reducción obtenida mediante la presentación de autoliquidación complementaria, lo que opera como un supuesto de restricción de salida que hace menos atractivo el ejercicio de la libertad y que no se halla justificada por motivos legítimamente establecidos por el ordenamiento europeo en los términos analizados.

En los mismos términos se debe concluir en relación con la exigencia determinada para las reducciones por transmisión de explotación agraria en propiedad o usufructo, por transmisión de elementos afectos a explotación agraria, por adquisición de fincas por agricultor profesional y por adquisición de bienes destinados a creación o constitución de empresa o negocio profesional. Sobre este último beneficio fiscal se debe destacar asimismo que más allá del mantenimiento de los activos por tiempo de cuatro años y de la localización del centro principal de gestión de la empresa o negocio o su domicilio fiscal en el territorio gallego, lo que genera de nuevo una restricción de salida a las antedichas libertades de circulación, la exigencia consistente en el mantenimiento de una persona ocupada con contrato laboral que tenga residencia habitual en Galicia supone una fuente de discriminación en el ejercicio de la libre circulación de trabajadores proclamada por el art. 45 TFUE, de tal suerte que si esta residencia no se halla en el territorio autonómico no se obtendrá el derecho a deducir, en los términos analizados y que afectan de modo específico a los trabajadores transfronterizos en las provincias de Ourense y Pontevedra cuando el domicilio del empleado por cuenta ajena se halle en Portugal.

Por el contrario, no se aprecia que el mantenimiento del activo gravado en los impuestos sobre sucesiones y donaciones en la reducción por adquisición de fincas forestales que formen parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales de gestión dotadas de personalidad jurídica resulte una fuente de transgresión de las libertades de circulación, a diferencia de los anteriores supuestos. Así, el precepto del TRTCG condiciona la obtención del beneficio al mantenimiento de la titularidad por el

USC DE COMPOSTELA

tiempo que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión contenido en los Estatutos, de tal suerte que no se aprecia esa desproporcionalidad en el objetivo de prevención de la elusión fiscal, máxime cuando ese plazo será el fijado convencionalmente por los obligados tributarios.

DÉCIMO SÉPTIMA:- En relación con las condiciones de no disposición expuestas en la conclusión anterior, la mayoría de regulaciones de las reducciones examinadas en sede de ISD permiten una vía de escape para que se efectúe la disposición aún antes de expirar el término legalmente establecido, consistente en la transmisión del activo gravado por pacto sucesorio conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia.

El establecimiento de esta permisión supone, a nuestro juicio, una fuente de discriminación en el seno de las correspondientes restricciones en relación con los obligados tributarios que ostenten la nacionalidad de otros Estados Miembros que sólo tiene por objeto beneficiar a los gallegos. De esta manera, se debe recordar que para poder llevarse a cabo esta transmisión por pacto sucesorio los sujetos han de gozar de vecindad civil gallega en aplicación del art. 9.8 del Código Civil, la cual sólo puede ser ostentada por los nacionales españoles, no previéndose en el Derecho Interregional su determinación para los extranjeros de ningún Estado, comunitario o no. Precisamente, por el hecho de que los propios españoles con vecindad civil común o foral distinta a la gallega no pueden tampoco acceder a esta vía de escape al mantenimiento de los activos, no debe considerarse como un supuesto de discriminación directa por razón de nacionalidad, sino diferenciadora en el ejercicio de las libertades de circulación conculcadas por la prohibición de disponer.

No obstante esto, entendemos, realizando la interpretación expuesta del art. 8.6 TRTCG en la reducción prevista en el gravamen sobre transmisiones *inter vivos* por adquisición de explotaciones agrarias y otros elementos en pactos sucesorios que, como el mentado precepto no alude de manera directa a la sucesión contractual prevista en la LDCG, aún cuando parezca pretender referirse a ella, deben comprenderse en aras a justificar su licitud a la luz de la normativa de la Unión Europea otras formas de sucesión contractual previstas en las leyes personales de los otros Estados Miembros.

DÉCIMO OCTAVA:- Del examen jurídico de las diferentes reducciones también se pueden extraer una serie de conclusiones en relación con obligaciones formales y aspectos procedimentales de los que se hace depender el derecho a deducir en determinados supuestos.

USC DE COMPOSTELA

Así, entendemos que en aquellos supuestos en los que sea necesaria Escritura Pública, *verbi gratia,* la reducción por adquisición de bienes destinados a creación o constitución de empresa o negocio profesional, debe ser válida para la obtención del beneficio fiscal la aceptación del documento público extranjero confeccionado en otro Estado Miembro para la aceptación de la herencia o donación, previos los trámites en su caso determinados por el ordenamiento para el reconocimiento en España del mismo, puesto que lo contrario podría suponer una fuente de discriminación fiscal de índole procedimental contraria al art. 18 TFUE con carácter general, y que implicaría el incumplimiento del art. 28 del Reglamento (UE) 650/2012 para las sucesiones *mortis causa* en particular.

En lo que atañe a la prueba de la condición de víctima de violencia de género para la consecución del derecho a deducir, como ocurre en la reducción específicamente prevista en la imposición sobre las donaciones, por adquisición de dinero destinado a la obtención de vivienda habitual, puede tener lugar una discriminación procedimental derivada de la obligación formal de la mujer víctima de presentar medios acreditativos de su situación conforme a la normativa gallega de prevención y tratamiento integral de la violencia de género en los casos en que esta situación de maltrato haya tenido lugar en el territorio de otro Estado Miembro, toda vez que en estos casos no se tendrá acceso a resoluciones dictadas por órganos jurisdiccionales españoles o el Ministerio Fiscal al no resultar competentes para la persecución o enjuiciamiento de los hechos conforme al principio de territorialidad penal, motivo por el cual entendemos que deben poder admitirse estas mismas resoluciones dictadas en otro Estado Miembro, máxime cuando la norma fiscal en ningún caso ha efectuado discriminación por razón de nacionalidad ni de residencia de la obligada tributaria y cuando el propio art. 2 de la Ley gallega contra la violencia de género establece que las medidas de protección contenidas en el instrumento normativo serán de aplicación a todas las mujeres que vivan, residan o trabajen en Galicia y se hallen en esta situación.

Finalmente, en atención a la disposición común contenida para las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el tratamiento fiscal de las uniones estables de pareja en cohesión con lo establecido en la Disposición Adicional tercera de la Ley de Derecho Civil de Galicia presenta como problema el no reconocimiento a efectos fiscales de la misma convivencia *more uxorio* existente y registrada en los mismos términos en otros Estados Miembros de la Unión Europea, lo que supondrá una fuente de discriminación fiscal con respecto a estos sujetos pasivos, máxime cuando el Decreto de creación y regulación del Registro de Parejas de Hecho de Galicia requiere

USC DE COMPOSTELA

para que se produzca esta inscripción que uno de los miembros tenga vecindad civil gallega, en los términos expuestos anteriormente.

DÉCIMO NOVENA:- A diferencia de los demás tributos cedidos a la Comunidad Autónoma de Galicia, el Impuesto sobre el Patrimonio, cuya existencia y mantenimiento en el sistema fiscal resultan aspectos doctrinalmente controvertidos, no representa una de las figuras impositivas que generen una mayor fuente de ingresos a favor de la Administración regional, aún a pesar de hallarse su rendimiento cedido al 100% conforme a la Disposición Adicional Primera del Estatuto de Autonomía, toda vez que el número reducido de sus contribuyentes por las altas rentas que han de ser obtenidas en el ejercicio no posibilita aquella recaudación.

En lo que respecta a las facultades normativas cedidas en relación con esta figura, al igual que acaece con el resto de Comunidades Autónomas de régimen común, se encuentran la determinación del mínimo exento y de la cuota íntegra, así como la regulación de bonificaciones y de deducciones a practicar sobre la misma por los sujetos pasivos.

Si bien en un primer momento la potestad gallega no ha regulado en el Decreto Legislativo 1/2011 más allá del mínimo exento, los demás aspectos se han ido desarrollando por el legislador autonómico de manera paulatina mediante sucesivas reformas a partir del año 2013, hasta llegar a ser agotadas todas las prerrogativas conferidas por el Estado, suponiendo en este sentido la regulación gallega la más prolija en relación con la cesión del Impuesto sobre el Patrimonio en términos comparativos con otras Comunidades Autónomas de su mismo régimen.

VIGÉSIMA:- De todos los elementos de la obligación tributaria en el Impuesto sobre el Patrimonio merece atención especial en su examen jurídico el estudio de las deducciones a cuota íntegra establecidas por el legislador autonómico, al no haberse apreciado causas que motiven una fricción con el ordenamiento jurídico europeo en el resto de elementos regulados por la potestad regional.

Sobre la regulación de estas deducciones se debe concluir que en la práctica totalidad de las mismas existe algún elemento que genera el merecimiento de un juicio negativo en relación con el ordenamiento jurídico de la Unión Europea y que suelen hallarse en la regulación de las exigencias para la obtención del derecho a obtener el beneficio fiscal.

USC DE COMPOSTELA

De esta manera, al igual que acaecía en las deducciones a cuota íntegra autonómica en el IRPF, en el Impuesto sobre el Patrimonio el legislador gallego ha establecido una vinculación geográfica de los activos gravados en la figura impositiva con el territorio autonómico que genera una relevante discriminación en el ejercicio de la libre circulación de capitales y de la libertad de establecimiento con respecto a activos que se hallen en otros Estados Miembros, los cuales soportarán, por este mero hecho de localización, una presión fiscal superior.

Así, en la deducción por creación de empresas o ampliación de actividades de empresas de reciente creación se requiere que la entidad halle su domicilio social o fiscal en Galicia; en la deducción por inversiones en empresas agrarias, entidades de fomento forestal y explotación comunitaria de la tierra, que todas ellas hallen su domicilio en territorio autonómico; en la deducción por afectación de terrenos rústicos a explotación agraria, que la misma se halle inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia, cuyo reglamento determina que para tal fin tienen que hallarse en su totalidad en el territorio regional o que tenga la mayor parte de su base territorial en Galicia; y en la deducción por incorporación de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia, que estos activos se hallen en el territorio regional, con exclusión de todos aquellos con análoga finalidad ubicados en otros Estados Miembros.

La existencia de esta vinculación sólo puede justificarse en las deducciones por afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos y por la participación en los fondos propios de entidades que exploten estos bienes, toda vez que dentro de la propia geografía gallega existe una selección de localizaciones en donde la titularidad de estos activos merece el derecho a deducir con la finalidad de conservar debidamente el patrimonio histórico y cultural de los mismos.

La determinación geográfica no deja de responder, de nuevo, a intereses puramente proteccionistas en contravención con el ordenamiento jurídico europeo, y que no pueden hallar su justificación ni en objetivos legítimos de interés general reconocidos por los Tratados o la jurisprudencia de la Curia luxemburguesa ni por el punto de conexión que funda la competencia fiscal autonómica en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo actúa por obligación personal, toda vez que aquel es la residencia del sujeto pasivo durante el ejercicio con arreglo al art. 31 de la Ley 22/2009. No obstante esto, como se ha puesto de manifiesto en la investigación, este precepto cuenta con una importante laguna jurídica al no fijar el punto de conexión en los supuestos de cumplimiento por obligación real, en cuyo caso, si se acude a las teorías doctrinales que consideran

USC DE COMPOSTELA

que el mismo debe ser la localización de los bienes del sujeto pasivo, la vinculación geográfica no resultaría contraria sino necesaria para dar cumplimiento a las reglas de competencia constitucional y legalmente previstas.

Del mismo modo, al igual que acaecía en múltiples deducciones anteriormente analizadas, el legislador ha establecido como condición para obtener el derecho a deducir el mantenimiento de los activos en su patrimonio durante determinados períodos de tiempo, de tal suerte que los mismos vuelven a operar como restricciones de salida que conculcan la libre circulación de capitales sin hallar un objetivo legítimo de interés general que justifique su existencia.

De esto último se exceptúa, no obstante, la deducción por afectación de terrenos rústicos a explotación agraria y arrendamiento rústico, en donde el legislador ha establecido un plazo proporcional al fin de prevención del incumplimiento tributario al determinar el mantenimiento del activo por la mitad del período impositivo. Asimismo, tampoco supone una restricción el mantenimiento de los activos en la deducción por incorporación de bienes y derechos a los instrumentos de movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia, en donde comprendemos que existe un objetivo legítimo que permite el establecimiento de la restricción como es la consecución del mantenimiento de una población permanente en el medio rural y el favorecimiento de la utilización razonable de terrenos disponibles combatiendo la presión inmobiliaria, reconocido en la doctrina jurisprudencial del TJUE *verbi gratia* en su Sentencia de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría*.

VIGÉSIMO PRIMERA:- Si bien es cierto que en el ámbito de la imposición indirecta la Unión Europea goza de competencias otorgadas por los países integrantes, en relación con los tributos que han sido cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma aquélla no resulta particularmente apreciable, toda vez que las normas relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y sobre Actos Jurídicos Documentados no ha sido regulado ni, consecuentemente, armonizado a nivel comunitario a divergencia de lo que acaece con el IVA, determinados aspectos del impuesto sobre operaciones societarias y los impuestos especiales sobre consumos específicos.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y sobre Actos Jurídicos Documentados supone una relevante fuente de ingresos para la Administración Tributaria autonómica en el ámbito de la fiscalidad indirecta, máxime cuando se halla su rendimiento cedido al

100% a la Comunidad Autónoma de Galicia en los términos de la Disposición Adicional Primera del Estatuto y legislación de cesión, si bien se halla superada su recaudación por la obtenida por medio de la cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido y los tributos sobre consumos específicos.

En lo que atañe a las competencias normativas, conforme a la Ley 22/2009, Galicia tiene la posibilidad de regular los diferentes tipos de gravamen de las modalidades TPO y AJD – Documentos Notariales, así como de establecer deducciones y bonificaciones en los términos legalmente establecidos, sin poder suponer una modificación de las bonificaciones estatales con las que deben ser compatibles. Por su parte, también goza de competencias en materia de regulación de obligaciones formales y procedimentales relativos a la gestión y liquidación de estos tributos. Galicia ha asumido todas estas competencias de manera efectiva.

VIGÉSIMO SEGUNDA:- El legislador gallego ha establecido, tanto para la modalidad TPO como para la cuota gradual de la modalidad AJD – Documentos Notariales, diferentes tipos de gravamen en atención tanto al objeto de la transmisión objeto de imposición como de las condiciones personales del sujeto adquirente del mismo.

De esta manera, en la regulación llevada a cabo en el TRTCG se pueden apreciar una serie de tipos impositivos generales para la adquisición de bienes inmuebles, muebles y vehículos en los que no se han apreciado causas de fricción o incompatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo. En los mismos términos, tampoco se han evidenciado estas antinomias en los tipos privilegiados establecidos para la adquisición de vivienda habitual, sin perjuicio de que sobre algunos de estos últimos se deban efectuar una serie de consideraciones en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones formales para poder obtener el derecho a aplicar el tipo de gravamen privilegiado.

Así, en el tipo de adquisición de vivienda por discapacitados se debe hacer hincapié, al igual que ocurría en sede de IRPF, en que para evitar una discriminación fiscal de corte procedimental contraria al art. 18 TFUE es necesario que la situación pueda ser acreditada por el sujeto pasivo por el documento correspondiente expedido en su Estado Miembro siempre que para la obtención del mismo existan condiciones objetivamente comparables con la situación de discapacidad certificada por la Administración autonómica gallega. Por su parte, en la aplicación del tipo por adquisición de vivienda por familia numerosa, en aras a la evitación de esta misma discriminación fiscal procedimental de estos núcleos familiares así considerados por otros Estados Miembros cuya primera instalación en España tenga lugar en el territorio gallego, para lo que adquieren la vivienda

USC DE COMPOSTELA

cuya transmisión se grava, debe poder admitirse por la ATRIGA el título expedido por la autoridad competente del Estado Miembro de procedencia del adquirente, siempre y cuando los requisitos exigidos sean objetivamente comparables a los requeridos por la Comunidad Autónoma.

La cuestión se torna más controvertida en el tipo de gravamen previsto para la modalidad TPO en transmisiones de embarcaciones de recreo y motores marinos. De este modo, si bien la problemática no se halla en la propia determinación de este elemento en la cuantificación de la deuda tributaria, sí se encuentra en las obligaciones formales necesarias para su obtención en relación con aquellos supuestos en los que se transmite una embarcación de recreo procedente de otro Estado Miembro a un residente de la Comunidad Autónoma o por un residente en Galicia a otro residente de otro Estado Miembro, toda vez que la nave no puede ostentar dos nacionalidades.

Al efecto, se ha apreciado que para no perder el derecho a obtener el beneficio podría presentar el sujeto pasivo la licencia de navegación, pero ello no resultaría una solución satisfactoria para los obligados que no gocen de esta autorización, toda vez que la Ley de Navegación Marítima no la exige para los titulares de la nave que no ostenten su mando y jefatura, o que ostenten la misma otorgada por otro Estado Miembro si la misma no se reconociese en Galicia a estos efectos.

La segunda solución a la cuestión se hallaría en la obtención de un pasavante provisional para efectuar el posterior abanderamiento, si bien ello tiene como problemática el reducido plazo para estos trámites en relación con el período voluntario del tributo – 30 días – con lo que podría no obtenerse a tiempo o tener que llevar a cabo actuaciones de gestión posteriores a la presentación de declaración y autoliquidación, de tal suerte que se establece una carga burocrática superior que puede generar en un incremento de los costes fiscales de la transmisión y que, en todo caso, puede desincentivar la perfección de estos negocios, atentando contra la libre circulación de capitales, sin hallarnos ante objetivos legítimos de interés general que justifiquen la existencia de esta obligación formal en los términos establecidos. De manera particular, no consideramos como tal la seguridad en el empleo de la embarcación de recreo toda vez que las exigencias técnicas de las mismas se hallan reguladas por la Directiva 2013/53/UE.

En otro orden de ideas, el tipo de gravamen previsto para la modalidad TPO en la adquisición de vivienda en zonas rurales determinadas por la examinada Orden dictada por la Consellería de Facenda si bien es cierto que no parece presentar problemas de fricción con el ordenamiento comunitario en los instrumentos normativos, sí resulta más problemática la definición que ha

USC DE COMPOSTELA

otorgado en relación con este beneficio fiscal la doctrina de la Administración Tributaria de Galicia, toda vez que entiende como esa vivienda una edificación destinada a la residencia de personas físicas con cierto sentido de permanencia y con exclusión de aquellas actividades que por definición no la tienen como los arrendamientos de temporada o la explotación de viviendas o apartamentos turísticos.

En este sentido, la exigencia de *cierta permanencia* sin acabar de precisarse la misma por la propia Administración Tributaria ni por la jurisprudencia requiere, a nuestro juicio, para poder hacerla compatible con las tesis mantenidas por el TJUE examinadas en la investigación, que se interprete como una presencia mantenida en ciertos períodos de tiempo pero sin exigirse una elevada continuidad (por ejemplo, las segundas residencias), pues en caso contrario los nacionales de otros Estados Miembros no se verían beneficiados por el tipo reducido y soportarían una mayor presión fiscal en la adquisición que los habitantes habituales de Galicia, suponiendo un trato diferenciado en la libre circulación de capitales que puede incidir indirectamente de manera negativa en otras libertades como la de establecimiento o la de circulación de trabajadores.

Finalmente, en la regulación del tipo de gravamen previsto para la cuota gradual de la modalidad AJD – Documentos Notariales en sociedades de garantía recíproca se aprecia en sus condiciones una fuente de contravención con el ordenamiento de la Unión Europea en lo que respecta a la libre circulación de capitales y a la libertad de establecimiento.

Con respecto a la primera, el legislador gallego ha establecido un trato notoriamente diferenciado al determinar la deuda por el mero hecho de encontrarse el domicilio social de la SGR en territorio autonómico sin tomarse en consideración otras circunstancias que pudiesen constituir un imperioso objetivo de interés general que justifique este trato diferenciado, cuya pretensión última resulta el favorecimiento a las sociedades constituidas por PYMES gallegas a la hora de constituir derechos reales para garantizar las obligaciones que contraigan y créditos que constituyan en el ejercicio de su actividad.

En atención a la libertad de establecimiento, el reconocimiento del tipo privilegiado implica un trato fiscal favorable a las PYMES domiciliadas en Galicia en comparación con las establecidas en otros Estados Miembros que pudiesen operar en su territorio puesto que, si bien jurídicamente no tienen estas últimas vetada la posibilidad de pertenecer a la SGR gallega, en la práctica tal situación

USC DE COMPOSTELA

no tendrá lugar por establecerse costes y dificultades superiores con los que se hallan los empresarios radicados en la Comunidad Autónoma.

Esta medida, que no halla su justificación en objetivos legítimos de interés general ni en el marco competencial de la cesión del tributo por el Estado, toda vez que el punto de conexión en estos negocios gravados es el lugar en donde se halla el Registro en donde se deben inscribir o anotar los bienes o actos y no el domicilio de la SGR, supone al mismo tiempo una ayuda fiscal proteccionista que puede ser declarada contraria al art. 107 TFUE de tal suerte que su establecimiento no deja de redundar en la práctica en un beneficio a la financiación y obtención de liquidez por las PYMES pertenecientes a ella, que tendrán mayoritariamente su domicilio en territorio autonómico, lo que amenaza el falseamiento de la competencia por la reducción de costes fiscales para la concesión de créditos y emisión de obligaciones por parte de la SGR en las que se constituya un derecho real de garantía.

VIGÉSIMO TERCERA:- El legislador gallego ha establecido una serie de deducciones a cuota íntegra de la modalidad TPO de las que, con carácter general, se debe concluir con un juicio positivo en relación con las disposiciones normativas integrantes del Derecho de la Unión Europea.

En primer lugar, la necesidad de que los inmuebles cuya transmisión resulta gravada se tengan que hallar en el territorio autonómico no supone, a diferencia de lo que acaecía en los analizados supuestos de imposición directa, una fuente de diferenciación fiscal con respecto a los elementos de otros Estados Miembros, de tal suerte que de esa localización depende la competencia de la Administración Tributaria gallega. Tal es el caso de la bonificación por arrendamiento de vivienda entre particulares con intermediación del Instituto Gallego de Vivienda y Suelo, de la deducción por arrendamiento y por transmisión de finca rústica, de la deducción por transmisión o cesión temporal de terrenos integrados en el Banco de Tierras de Galicia, y de la deducción por transmisión de elementos afectos a explotación agraria. Sobre esta última, en los mismos términos, se debe señalar que la residencia del sujeto pasivo en Galicia para poder obtener el derecho a deducir en las transmisiones de muebles y semovientes, con exclusión de otros supuestos, tampoco resulta en contravención de la normativa comunitaria, al resultar esta residencia el punto de conexión.

Por su parte, en la regulación de diferentes beneficios fiscales se ha apreciado de nuevo la existencia de la condición de mantenimiento y no disposición de los elementos objeto de transmisión gravada, que, en los presentes casos, no merecen un juicio negativo a la luz de las

disposiciones de Derecho europeo, toda vez que las respectivas restricciones a la libertad de circulación de capitales o a la libertad de establecimiento no alcanzan una entidad suficiente (tal es el caso de la exigencia de mantenimiento de destino agrario en la deducción por transmisión o cesión de terrenos integrantes del Banco de Tierras de Galicia) o, alcanzándola, se encuentran amparadas por objetivos de interés general como la prevención de la elusión fiscal (por ejemplo, en la deducción por adquisición de fincas forestales que sean parte de la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica), o el aseguramiento de la actividad económica y la lucha frente al éxodo y despoblación rural mediante el mantenimiento de un nivel demográfico en áreas vulnerables (*verbi gratia,* en los beneficios fiscales en adquisición de inmuebles afectos a actividades económicas, en relación con la transgresión de la libre circulación de trabajadores que implica la necesidad de existencia de relación laboral dependiente con domicilio del trabajador en el territorio autonómico).

No se aprecia, por el contrario, esta compatibilidad en el mantenimiento y no disposición de los activos durante un plazo de cinco años en la deducción por transmisión de elementos afectos a una explotación agraria al entender que resulta desproporcionada al fin de prevención de la elusión fiscal y por el hecho de que se establezca una posibilidad de evadir esta condición para los nacionales españoles con vecindad civil gallega mediante la transmisión por pacto sucesorio regulado en la Ley de Derecho Civil de Galicia, a la que ya hemos aludido en anteriores conclusiones, y a la que no tienen posibilidad de acogerse los nacionales de otros Estados Miembros por no reconocerse esta posibilidad mediante la sucesión contractual de sus respectivas leyes personales en el TRTCG.

En otro orden de ideas, en relación con las deducciones aplicables a transmisiones de explotaciones agrarias de carácter prioritario se debe concluir, en primer lugar, que el concepto estatal recogido en la LMEA genera que estas explotaciones, aún cuando produzcan los volúmenes de trabajo determinados legalmente, si la residencia de sus titulares se halla en otro Estado Miembro de la Unión Europea se impide la obtención del derecho a deducir por no reunir las condiciones establecidas en el precepto. Este aspecto, si bien no supone una discriminación directa por razón de la nacionalidad, pues también tiene lugar para los nacionales españoles que residan en otras comarcas no limítrofes, no deja de suponer una fuente de discriminación en el ejercicio de la libertad de establecimiento de aquellos al establecerse trabas o dificultades que generan un menor

USC DE COMPOSTELA

atractivo en la fijación de la explotación y en la perfección de estas transacciones objeto de gravamen.

En lo que respecta de manera particular a las deducciones, en los supuestos de transmisión de pleno dominio o usufructo vitalicio de la integridad de la explotación agraria en favor de otra que tenga la condición de prioritaria o la alcance por esta transmisión y de trasmisión parcial de explotaciones y fincas rústicas, la necesidad de conservación durante un plazo de cinco años sin posibilidad de arrendamiento incide negativamente en la libre circulación de capitales y en la libertad de establecimiento de la propia explotación funcionando como una restricción de salida, si bien entendemos que la existencia de esta condición legal responde al objetivo legítimo como es la prevención del incumplimiento de obligaciones tributarias.

Así, la deducción tiene la pretensión de servir de incentivo para la transmisión de explotaciones agrarias prioritarias y la viabilidad de las mismas, no suponiendo una restricción encubierta ni exacerbada toda vez que, tras el desembolso de una inversión tan elevada como para sufragar la transmisión no resultaría razonable una enajenación en ese lapso reducido de tiempo, la cual podría incluso tener lugar en supuestos de transmisiones por causa de fuerza mayor sin perder el derecho a deducir y sin operar, en estos casos, como *exit tax.*

Esto mismo se debe concluir en relación con la deducción por transmisión o adquisición onerosa de terrenos para explotación bajo una sola linde, si bien entendemos que sí podría resultar una medida excesiva contraria a los Tratados que la enajenación durante ese período de cinco años de una parte de la finca gravada no supusiese la pérdida de la extensión mínima requerida para que la explotación ostente su condición de prioritaria, toda vez que la disposición legal requiere la devolución de la integridad del importe del beneficio fiscal obtenido.

Finalmente, no merecen un juicio negativo la deducción por permuta de fundo rústico autorizada gubernativamente para la eliminación de parcelas enclavadas ni los beneficios fiscales establecidos para los negocios jurídicos necesarios para proceder a la inscripción registral de los activos inmobiliarios de estas explotaciones.

VIGÉSIMO CUARTA:- En lo que respecta a las deducciones establecidas por el legislador gallego a la cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados – Documentos

Notariales, se debe señalar que nos hallamos con beneficios fiscales que no suponen, con carácter general, fuentes de contravención con las disposiciones del ordenamiento jurídico europeo.

No obstante esto, sí existen en esta sede de regulación determinados beneficios de los que se deben llevar a cabo una serie de conclusiones separadas. Así, en la bonificación a las declaraciones de obra nueva o división horizontal de edificios destinados a viviendas de alquiler, si bien los límites de tiempo mínimo de arrendamiento y el lapso temporal sin hallarse bajo este negocio contractual que determina el precepto restringen la libre circulación de capitales al conculcar la libertad de acción del titular, debe esta restricción ser considerada lícita por perseguir un objetivo legítimo como es el acceso a la vivienda, tan avalado y reclamado a las potestades internas por las Instituciones comunitarias expuestas en el texto de la investigación.

Con todo, sí consideramos que la extensión de estos límites a un tiempo de diez años puede resultar desproporcionada a este fin, tomando en consideración que la duración mínima del contrato de arrendamiento de vivienda en la LAU es de 5 o 7 años en función de la figura del arrendador y que, aún después de existir un arrendamiento, si se incumple con la condición en el plazo determinado legalmente el sujeto pasivo tiene la obligación de reintegrar al Erario autonómico la totalidad de la deducción percibida y no una parte proporcional al incumplimiento.

Por su parte, en la deducción en las adquisiciones de local de negocios para constitución de empresa o negocio profesional, si bien es cierto que el punto de conexión es el lugar en el que se halla el Registro para inscribir la transmisión, vincular el domicilio fiscal de la nueva empresa al territorio autonómico supone una restricción de las libertades de establecimiento y de prestación de servicios que sólo pretende beneficiar la constitución de empresas regionales, en detrimento de los demás operadores domiciliados en otros Estados Miembros que puedan adquirir un local de negocio en territorio gallego y destinarlo igualmente al inicio de actividad económica. Además, la imposibilidad de trasladar la empresa o negocio del territorio durante plazo de tres años so pena de reintegrar el importe constituye de nuevo una restricción de salida que genera una disminución adicional del atractivo en el ejercicio de estas libertades sin apreciarse justificación legítima más allá del proscrito proteccionismo fiscal. En los mismos términos, por la equivalencia de exigencias, se debe concluir en relación con la deducción por constitución y modificación de préstamos hipotecarios y operaciones de arrendamiento financiero concedidos para este fin.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

Finalmente, en la deducción por transmisión de elementos afectos a explotaciones agrarias, aún cuando los inmuebles tienen que hallarse en Galicia o tenga que ser el territorio autonómico la residencia del sujeto pasivo en caso de bienes muebles o semovientes, la obtención del derecho al beneficio fiscal no se supedita a la procedencia de los activos, pudiendo derivar de otros Estados Miembros o de la titularidad de nacionales o domiciliados en ellos, si bien existe un ataque a la libre circulación de capitales y de establecimiento por la reiterada exigencia de mantenimiento de cinco años desde la adquisición gravada.

No obstante esto, esta condición puede transgredirse mediante la transmisión por pacto sucesorio, sin concretar el precepto normativo que deba ser el establecido en la Ley de Derecho Civil de Galicia, aún cuando aparenta referirse a él. Con todo, la falta actual de doctrina administrativa de la ATRIGA permite concluir, al igual que en los términos anteriores, que para evitar la discriminación fiscal debe poder aceptarse la sucesión contractual regida en las leyes personales de otros Estados Miembros.

VIGÉSIMO QUINTA:- En el ámbito de la fiscalidad sobre el juego, el Estado ha cedido a Galicia el 100% del rendimiento y las facultades normativas relativas a la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias así como a la tasa que grava la autorización o la organización o celebración de juegos de suerte, envite o azar, sin perjuicio de otros aspectos más limitados en relación con el impuesto sobre actividades de juego.

En lo que respecta a las facultades normativas de las dos primeras figuras, cuya naturaleza como tributo cedido o propio resulta doctrinalmente controvertida y que son las que han presentado un mayor atractivo en la presente investigación, la Comunidad Autónoma tiene la posibilidad de regular los supuestos de exención, la determinación de la base imponible, los tipos de gravamen y cotas, las bonificaciones a las mismas, el devengo y otros aspectos relativos a obligaciones formales, habiendo asumido la potestad gallega la totalidad de estas prerrogativas.

VIGÉSIMO SEXTA:- Sobre los elementos estructurales de ambas tasas se debe concluir, salvo excepciones, que la normativa dictada por las potestades gallegas resulta respetuosa con las disposiciones del ordenamiento jurídico de la Unión Europea y la jurisprudencia del juzgador comunitario, tanto en lo que respecta a la determinación de las obligaciones formales como en el seno de la obligación tributaria material.

USC DE COMPOSTELA

De esta manera, al regular los supuestos de exención no se han establecido en el texto elementos que puedan suscitar una fuente de discriminación directa o indirecta por razón de la nacionalidad, sustantiva ni procedimental, ni restricciones de libertades de circulación o ayudas públicas incompatibles con los Tratados. No obstante esto, en el seno de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias sí procede destacar que las exenciones relativas a la organización de rifas sin ánimo de lucro y los juegos organizados por Cruz Roja no se han podido examinar conforme a las libertades de circulación aludidas, toda vez que, según copiosa jurisprudencia, estas tienen la pretensión de amparar la actividad económica de los nacionales de un Estado Miembro en el territorio de otro, la cual en estos casos resulta inexistente.

Por su parte, también procede remarcar que las exenciones a favor de tómbolas diocesanas de caridad, por el empleo del adjetivo "diocesano" y la interpretación gramatical efectuada conforme a la acepción de la RAE puede conducir a que sólo resulten exentas las de la Iglesia Católica, con exclusión del resto de cultos tutelados con arreglo al art. 10 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En lo que atañe a la determinación de la base imponible y tarifa de las tasas las reglas son respetuosas con las disposiciones europeas, si bien procede destacar, en primer lugar, en relación con la regla especial relativa a las combinaciones aleatorias, que el valor de los premios y gastos necesarios para su puesta a disposición, ante la ausencia de criterios interpretativos de la Administración Tributaria de Galicia, debe ser el valor de mercado en el que el operador de juego haya adquirido los bienes en cuestión, puesto que en caso de haber sido obtenidos en otro Estado Miembro por un valor inferior para ser posteriormente ofrecidos en Galicia cuando en este territorio ostentan un valor superior, la obligación de tributar por este último con un incremento de la base imponible supondría una vulneración de la libre circulación de mercancías, contraviniendo el art. 110 TFUE que proscribe a los Estados gravar los productos originarios de los restantes países comunitarios con tributos internos que puedan proteger indirectamente sus producciones.

En la esfera de los juegos desarrollados a través de las TIC, la regla especial relativa a los juegos operados mediante servicios de telecomunicación resulta legítima toda vez que la propia normativa comunitaria – en particular, la Directiva (UE) 2018/1972, por la que se establece el Código Europeo de las Comunicaciones Electrónicas – avala el control sobre posibles efectos perniciosos que tienen sobre el patrimonio de los consumidores el empleo de servicios con tarificación adicional. Asimismo, que para los operadores de juego mediante participación remota

USC DE COMPOSTELA

se requiera que se cuente con un sistema informático determinado o aceptado por la ATRIGA para llevar a cabo el correcto control telemático de los conceptos que deben integrarse como base imponible no supone una restricción al ejercicio de la libre prestación de servicios siempre que no se emplee esta facultad de manera arbitraria para causar aquella finalidad proscrita, recordando que resultan lícitos los medios en aras a la evitación del incumplimiento de las obligaciones tributarias, no pudiendo en tal caso aducirse tal vulneración, pues ello implicaría un uso abusivo de la proclamada libertad.

En cuanto a la tasa sobre juegos de suerte, envite o azar, se debe destacar en este punto que las conclusiones expuestas en los dos párrafos anteriores resultan plenamente aplicables a la regulación del juego del bingo en sus diferentes modalidades. Por su parte, en lo que afecta a los juegos operados mediante máquinas, la preceptiva homologación de las mismas por la Administración autonómica no resulta contradictoria con la legislación europea, en particular con la libre circulación de mercancías, toda vez que, por las exigencias reglamentariamente determinadas, tiene por objeto garantizar el orden público, la protección de la juventud y la infancia y los valores constitucionalmente reconocidos en todos los Estados Miembros y disposiciones comunitarias, lo que son claras causas que permiten establecer normas que obstaculicen la libertad de circulación, máxime cuando además se someten a las mismas condiciones de homologación que las máquinas de producción interna.

Por lo que respecta a las reglas sobre devengo y período impositivo, con carácter general se observa en la regulación de ambas tasas un claro cumplimiento del Derecho Europeo, si bien en el caso particular del devengo de apuestas y otros juegos la normativa administrativa requiere para estos operadores la previa autorización e inscripción en el Registro de Apuestas, aspectos concretos en su forma jurídica y control previo sobre el material a emplear, todos ellos aspectos que podrían suponer una transgresión de la libertad de establecimiento y de prestación de servicios, pero que se hallan completamente avalados por la jurisprudencia europea, como hemos observado, en aras a la prevención de la ludopatía, la protección de los consumidores y el correcto mantenimiento del orden social. Estas mismas conclusiones se deben extraer en relación con la normativa administrativa reguladora de la explotación del juego del bingo.

VIGÉSIMO SÉPTIMA:- Finalmente, se debe concluir que el sistema fiscal autonómico, por la complejidad de la organización territorial y política del Estado español, así como por la multiplicidad de fuentes formales del Derecho derivadas de cuantiosas instituciones de poder, no

resulta una realidad de fácil cohesión. Si bien es cierto que la nota de coherencia preside el ordenamiento para poder profesar seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de las normas, la realidad es que no será más que con los errores e imprecisiones en la producción técnica de las mismas con los que se podrá obtener un verdadero avance y perfeccionamiento.

Como ha señalado el celebérrimo iuspositivista Jeremy BENTHAM, el propósito general que tienen en común todas las leyes, o que deberían tener, cualquiera que sea su procedencia, es la felicidad total de la comunidad, y por tanto, en primer lugar, excluir, tanto como se pueda, todo lo que tienda a disminuir esa felicidad; en otras palabras, a excluir el daño. En la investigación que nos ha ocupado se ha podido observar cómo esas premisas se han cumplido tanto en la normativa autonómica gallega como en la europea, pues en todo caso se ha pretendido favorecer por ambos legisladores la felicidad de la sociedad a la que se dirigen excluyendo el daño, mas no todo lo pernicioso estriba en la sociedad, sino que también se puede hallar en las propias disposiciones normativas.

Los efectos negativos de la norma jurídica pueden conducir, como se ha podido apreciar, a una importante inseguridad jurídica y a la manifestación de efectos lesivos que resultan ilícitos al restringir el acceso a derechos que impliquen una menor carga fiscal para los obligados tributarios.

Precisamente por ello la ciencia jurídica es necesariamente complementaria a la actuación de los legisladores y de la sociedad, pues el Derecho es una creación humana y, como tal, imperfecta en determinados puntos, a cuyo avance esperamos haber contribuido mediante la presente obra en aras a la tutela de la justicia, la igualdad y de los demás principios imperantes en nuestro ordenamiento jurídico.

USC
UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

BIBLIOGRAFÍA EMPLEADA

- ADAME MARTÍNEZ, F.D., *Fiscalidad de la transmisión de empresas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* editorial Comares, Granada, 2008.

- ALBI IBÁÑEZ, E., "IRPF y familia: aspectos teóricos", en LÓPEZ LÓPEZ, M. T. (dir.) y AAVV., *Análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desde una perspectiva de familia. Propuestas para un debate sobre su reforma,* ediciones Cinca, Madrid, 2012.

- ALFONSO GALÁN, R.M., *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados,* editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

- ALMAGRO MARTÍN, C., "Beneficios fiscales que afectan a la familia en la imposición directa estatal", en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J., *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar,* Wolters Kluwer, Madrid, 2015.

- ÁLVAREZ CONDE, E. y TUR AUSINA, R., *Derecho Constitucional,* 5ª edición, editorial Tecnos, Madrid, 2015.

- APARICIO PÉREZ, A., *Gravámenes sucesorios. Aplicación en el ámbito estatal, autonómico y foral,* Dykinson Madrid, 2014.

- ARNÁIZ ARNÁIZ, T., "La deducibilidad de los gastos domiciliarios de las actividades económicas en el IRPF", en *Quincena Fiscal,* número 13, 2021.

- ARRANZ DE ANDRÉS, C. "La vivienda en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", en VARONA ALABERN, J.E. (dir.) y AAVV., *La fiscalidad de la vivienda en España,* editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- BALAGUER PÉREZ, A., *El derecho a la vivienda en el Derecho constitucional europeo,* Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2018.

- BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J.M., "La Carta Europea de la Autonomía Local en la jurisprudencia del Tribunal Supremo", publicado en *Cuadernos de Derecho Local,* núm. 20, Madrid, 2009.

- BARBERÁN LAHUERTA, M.A., *La imposición sobre las herencias. Situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma,* editorial Comares, Granada, 2005.

- BASSOLS, R., "España y el proceso de negociación comunitaria: de la época de Franco a los años de Gobierno de Adolfo Suárez", en *Revista de Estudios Europeos,* núm 44, Valladolid, 2006.

- BEDIA BUENO, G., "El reto de la armonización fiscal en la Unión Europea frente a las prácticas elusivas", en *Cuadernos Cantabria Europa*, núm. 15, 2016.

- BELTRÁN GARCÍA, S., "La inclusión de los principios de autonomía regional y local en el Tratado de Lisboa", en OLESTI RAYO, A. (coord.) y AAVV., *La incidencia del Tratado de Lisboa en el ejercicio de las competencias autonómicas,* Generalitat de Catalunya, Barcelona, 2010.

- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLLÉN, F., "Evolución histórica del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en *Estudios de Hacienda Pública española,* núm. 2.

- BLANCO VALDÉS, R.L., "El largo viaje de la descentralización: tres Constituciones, dos Estatutos", en *Galicia. Estatutos de Autonomía de 1936 y 1981,* Parlamento de Galicia, Santiago de Compostela, 2011.

- BLANCO VALDÉS, R.L., *La Constitución de 1978,* segunda edición, Alianza editorial, Madrid, 2011.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- BURLADA ECHEVESTE, J.L., "Los puntos de conexión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Concierto Económico", en MERINO JARA, L. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.L. (dirs.) y AAVV., *Concierto Económico y puntos de conexión,* Instituto Vasco de Administración Pública, 2019.

- BUSTOS GISBERT, A., *Lecciones de Hacienda Pública,* 5ª edición, editorial Colex, Madrid, 2010.

- CADAVAL SAMPEDRO, M., "La armonización fiscal en Europa: ¿el gran reto del futuro?", publicado en *Administración & cidadanía: Revista da Escola Galega de Administración Pública*, vol. 10, núm.1, 2015.

- CALDERÓN CARRERO, J.M., "La incidencia del Derecho de la Unión Europea sobre el poder tributario de las Comunidades Autónomas", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.) y AAVV., *La distribución del poder financiero en España,* Marcial Pons, Madrid, 2014.

- CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J., "Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación", en CARMONA FÉRNANDEZ, N. (coord.) y AAVV., *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea,* editorial Wolters Kluwer, Madrid, 2014.

- CALVO ORTEGA, R., "La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones", en *Nueva Fiscalidad,* núm. 5, Dykinson, Madrid, 2008.

- CANTARERO PRIETO, D. y FERNÁNDEZ GÓMEZ, N., "La fiscalidad de la vivienda en cifras: un análisis económico", en VARONA ALABERN, J.E. (dir.) y AAVV., *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* 2ª edición, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

- CARBAJO VASCO, "Hacienda Pública y globalización", publicado en *Crónica Tributaria*, núm. 123, Madrid, 2007.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- CASAIS MIRA, M., "Los recursos tributarios de las Comunidades Autónomas. Especial referencia al caso gallego", en MOLDES TEO, E., PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *La financiación de las Comunidades Autónomas,* editorial Minerva ediciones, Santiago de Compostela, 1996.

- CASALTA NABAIS, J., "A soberania fiscal no quadro da integração europeia", publicado en *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela,* vol. 15, núm. 1, 2006.

- CASANOVAS, O. y RODRIGO A.J., *Compendio de Derecho Internacional Público,* editorial tecnos, 4ª edición, Madrid, 2015.

- CASTILLO MURCIEGO, A., LÓPEZ LABORDA, J., RODRIGO SAUCO, F. y SANZ ARCEGA, E., "Medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos para combatir la despoblación de las áreas rurales: una primera aproximación", en *Presupuesto y gasto público,* núm. 102, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2021.

- CAYÓN GALLARDO, A., "La recuperación del Impuesto sobre el Patrimonio", en *Revista Técnica Tributaria,* núm. 95, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2011.

- CERVERA TORREJÓN, F.J., "El impuesto sobre el Patrimonio, un impuesto constitucional", en *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978,* Madrid, 2005.

- COMISIÓN EUROPEA, *Política aduanera de la Unión Europea,* Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1999.

- COMISIÓN EUROPEA, *La política fiscal en la Unión Europea,* Oficina de publicaciones oficiales de la Unión Europea, Luxemburgo, 2000.

- CONDE RUIZ, J.I. y MARÍN GONZÁLEZ, C., "La crisis fiscal en España", publicado en *Anuario internacional CIDOB,* núm. 1, 2013.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- CORONA RAMÓN, J., "Una visión desapasionada de la financiación de las Autonomías", en MOLDES TEO, E., PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *La financiación de las Comunidades Autónomas,* editorial Minerva ediciones, Santiago de Compostela, 1996.

- CORONA RAMÓN, J.F., "Autonomía fiscal y corresponsabilidad en el desarrollo de las autonomías", en CARMÉS VIÉITEZ L., LAGO PEÑAS, S. (dirs.) y AAVV., *La Hacienda Autonómica ante el Nuevo Siglo,* Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2001.

- CORONAS GONZÁLEZ, S.M., *Estudios de Historia del Derecho Público,* Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

- CRESPO MIEGIMOLLE, M. "Beneficios fiscales en la transmisión total o parcial de empresas", en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J., *Beneficios fiscales, incentivos y deducciones en la tributación empresarial y familiar,* Wolters Kluwer, Madrid, 2015.

- CROS GARRIDO, J., MARTÍN QUERALT, J. B., ORÓN MORATAL, G., SÁNCHEZ GARCÍA, N., ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., "Los juegos de azar en el Estado Autonómico", en *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública,* núm. 2, 1987.

- CRUCELEGUI GÁRATE, J.L., "El control de las ayudas públicas en la Unión Europea", en *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, núm. 61, 2006.

- CRUZ ALLI, J., "El futuro del Estado de las Autonomías. Estado federal o Estado regional", en *REGAP: Revista galega de Administración Pública,* núm. 3, vol. 1, 1993.

- DE BUNES IBARRA, J.M., "La imposición indirecta sobre las ventas y sobre las transmisiones patrimoniales: 1967-2017", en AAVV., *50 años de evolución impositiva. Avanzando juntos, superando barreras,* Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2019.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- DE PABLOS ESCOBAR, L., "Alternativas a la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio", en *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales,* núm. 6, Madrid, 2009.

- DE VICENTE GARCÍA, J., *La autonomía local en el ámbito tributario y financiero,* Centro de Estudios Municipales y de Cooperación interprovincial, Granada, 2002.

- DEL BLANCO GARCÍA, A.J., *El Derecho de la Unión Europea como límite al sistema de financiación de las Comunidades Autónomas*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2014.

- DELGADO RIVERO, F.J. y FERNÁNDEZ LLERA, R., "Armonización fiscal y convergencia en la estructura tributaria en la Unión Europea", en *Boletín Económico de Información Comercial Española*, núm. 2907, 2007.

- DURÁN CABRÉ, J.M., "La armonización fiscal en la Unión Europea: evolución y prioridades actuales", en *Papeles de Economía Española*, vol. 141, Madrid, 2014.

- DURÁN LÓPEZ, F., *Libertad de circulación y de establecimiento en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Económica Europea*, editorial La Ley, Madrid, 1986.

- ENCISO DE YZAGUIRRE, V. y ROCHE LÓPEZ, C., "Fiscalidad y desarrollo rural en España. Los beneficios fiscales en el mundo rural español", en *CIRIEC-España, Revista de Economía pública, social y cooperativa,* núm. 55, 2006.

- ESCRIBANO LÓPEZ, F., "El concepto de tributo cedido, con especial referencia al Impuesto sobre el Patrimonio", en *Organización territorial del Estado (Comunidades Autónomas),* vol. 2, Madrid, 1984.

- ESCUDERO, J.A., *Curso de Historia del Derecho. Fuentes e Instituciones político-administrativas,* 6ª edición, Gráficas Solana, Madrid, 1990.

- FALCÓN Y TELLA, R., *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* editorial Iustel, Madrid, 2005.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- FALCÓN Y TELLA, R. y ALMUDI CID, J., "El Derecho Fiscal Europeo", en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) y AAVV., *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

- FERNÁNDEZ NAVARRETE, D., *Historia de la Unión Europea. España como Estado Miembro,* Delta publicaciones universitarias, Collado Villalba (Madrid), 2010.

- FERNÁNDEZ NAVARRETE, D., *Historia de la Unión Europea de los orígenes al "Brexit"*, Servicio de publicaciones de la Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, 2018.

- FERRANDO BADÍA, J., "El Estado unitario", publicado en *Revista de estudios políticos,* núm. 195-196, Madrid, 1974.

- FERREIRO LAPATZA, J.J., "La Hacienda regional", publicado en *Civitas Revista española de Derecho Financiero,* núm. 14, 1977.

- FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero español,* 7ª edición, editorial Marcial Pons, Madrid, 1985.

- FERRERIRO LAPATZA, J.J., "Comentarios al art. 44 del Estatuto de Autonomía para Galicia", en CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L. (dir.) y AAVV., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia,* Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.

- GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X., "La imposición ambiental gallega", en *Revista Galega de Economía,* volumen 11, número 2, 2002.

- GALLEGO ANABITARTE, A., *Poder y Derecho del Antiguo Régimen al Estado Constitucional en España. Siglos XVIII a XIX,* editorial Marcial Pons, Madrid, 2009.

- GARCÍA AÑOVEROS, J., "Informe sobre la modificación del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas", publicado en *Hacienda Pública española,* núm. 101, 1986.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- GARCÍA BERRO, F., "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I)", en PÉREZ ROYO, F. (dir.) y AAVV., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, 13ª edición, editorial tecnos, Madrid, 2019.

- GARCÍA CANCELA, X. y DÍAZ ABRAIRA, C.L., *Manual de linguaxe administrativa*, Escola Galega de Administración Pública, Santiago de Compostela, 1991.

- GARCÍA MORILLO, J., *La configuración constitucional de la Autonomía Local,* editorial Marcial Pons, Madrid, 1998.

- GARCÍA NOVOA, C., "El impuesto sobre el patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?", en *Bolsa: revista mensual de bolsas y mercados españoles,* núm. 170, Bolsa de Madrid, Madrid, 2007.

- GARCÍA PÉREZ, R., *Libre circulación de mercancías y competencia desleal en la Comunidad Europea*, editorial Marcial Pons, Madrid, 2005.

- GARCÍA VARELA, A. y LASARTE LÓPEZ, R., "Armonización y coordinación en la aplicación de los tributos", en LASARTE ÁLVAREZ, F.J. (coord.) y AAVV., *Unión Europea: armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Sevilla, 2011.

- GARRALDA ARIZCUN, J.F., "Europa y el retorno del principio de subsidiariedad", publicado en *Verbo: Revista de formación cívica y de acción cultural, según el Derecho natural y cristiano,* núm. 387, 2000.

- GOIZUETA VÉRTIZ, J., *El Derecho comunitario y la libertad de circulación y residencia de las personas en España: implicaciones del estatus de ciudadanía de la Unión*, Instituto de Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2001.

- GÓMEZ CABRERA, C., "Delimitación constitucional del poder financiero", en SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (dir.), GARCÍA-FRESNEDA GEA, F. y CASAS AGUDO, D. (coords.) y AAVV., *Estudios críticos sobre la delimitación territorial del poder financiero,* editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

USC UNIVERSIDADE DE COMPOSTELA

- GONZÁLEZ ORTIZ, D., "Fundamento jurídico, límites constitucionales y alternativas legítimas a la imposición sobre el patrimonio neto", en *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 160, Madrid, 2013.

- GUTIÉRREZ-SOLAR CALVO, B., *El desplazamiento temporal de trabajadores en la Unión Europea*, editorial Aranzadi, Elcano (Navarra), 2000.

- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., "Tributos sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas", en *Revista de Estudios Regionales,* núm. 66, 2003.

- HERNÁNDEZ GUIJARRO, F., "La fiscalidad de la familia con menores a cargo", publicado en *Actualidad jurídica iberoamericana*, núm. 13, 2020.

- HERRAIZ SERRANO, O., *El nuevo régimen jurídico de los juegos de azar*, editorial La Ley, Madrid, 2012.

- HERRERA OROZCO, C. G., *Derecho Aduanero Tributario de la Unión Europea*, Bosch Editor, Barcelona, 2016.

- IGLESIAS CASAIS, J.M. y LOBATO MOSQUERA, N., "La vigencia del principio de territorialidad fiscal como mecanismo corrector de la extensión de las libertades comunitarias", *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 9, Madrid, 2013.

- JELLINEK, G., *Teoría General del Estado,* traducción de FERNANDO DE LOS RÍOS, editorial Albatros, Buenos Aires, 1973.

- LAPORTA SAN MIGUEL, F.J., "El principio de igualdad: introducción a su análisis", publicado en *Sistema: revista de Ciencias Sociales*, núm. 67, 1985.

- LA PERGOLA, A., "Autonomía regional y ejecución de las obligaciones comunitarias", publicado en *Revista Española de Derecho Constitucional,* núm. 13, 1985.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- LASAGABASTER HERRARTE , I., *La Carta Europea de la Autonomía Local,* editorial Iustel, Madrid, 2007.

- LASARTE ÁLVAREZ, F.J. (coord.) y AAVV., "El deporte ante el sistema tributario. Visión general de los diferentes tributos estatales, autonómicos y locales", en *Deporte y Fiscalidad*, Consejería de Turismo, Comercio y Deporte de la Junta de Andalucía, 2008.

- LINARES, J., y DE ROSALES, M., "Comentarios a la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas", en *Hacienda Pública Española,* núm. 65, Madrid, 1980.

- LÓPEZ GARCÍA, M.A., "La fiscalidad como instrumento de la política de vivienda", publicado en *Economistas*, núm. 103, Colegio de Economistas de Madrid, Madrid, 2005.

- LÓPEZ-RENDO RODRÍGUEZ, C., "De la *vicesima hereditatium* al impuesto sucesorio en el Derecho español", en *Revista Internacional de Derecho Romano*, núm. 14, Universidad de Castilla-La Mancha, 2015.

- MAIZ SUÁREZ, R., "Comentarios al art. 1 del Estatuto de Autonomía para Galicia", en CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L. (dir.) y AAVV., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia,* Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.

- MANTERO SÁENZ, A., "Las exacciones sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias", en *Crónica Tributaria*, núm. 19, 1976.

- MARTÍN CÁCERES, A.F., "Algunas cuestiones sobre las deducciones en la cuota íntegra del IRPF relativas a la vivienda habitual. En particular, las deducciones autonómicas", en *Hacienda Canaria*, núm. 56, Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, 2021.

- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* 30ª edición, editorial Tecnos, Madrid, 2019.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- MARTÍNEZ ORTEGA, J.C., *Actuación notarial y registral en la Escritura de declaración de obra nueva,* editorial Dykinson y Consejo General del Notariado, Madrid, 2015.

- MARTÍNEZ OTERO, L., "Propuestas de reforma para fomentar la natalidad, la conciliación y la familia en el IRPF", publicado en *Revista de Derecho de la UNED*, núm. 26, Madrid, 2020.

- MAZÓN HERNÁNDEZ, M., *Análisis económico, jurídico y fiscal del juego*, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2007.

- MENÉNDEZ MORENO, A. y AAVV., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general,* 8ª edición, editorial Lex Nova, Valladolid, 2007.

- MONASTERIO ESCUDERO, C., "El sistema de concierto económico y el principio de equidad regional", en MOLDES TEO, E. y PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *La financiación de las Comunidades Autónomas,* Minerva ediciones, Santiago de Compostela, 1996.

- MORÁN ROSADO, M., "La caracterización general de la Unión Europea", en CAMISÓN YAGÜE, J.A (coord.) y AAVV., *Lecciones básicas de Derecho e Instituciones de la Unión Europea,* colección de manuales de la Universidad de Extremadura, Cáceres, 2011.

- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C., *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,* 2ª edición, Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

- NIETO MONTERO, J.J., "Las haciendas de las Comunidades Autónomas ante las exigencias del Derecho de la Unión Europea", en GORDILLO PÉREZ, L.I. (coord.) y AAVV., *El poder normativo foral en la encrucijada. Encaje constitucional, modelo fiscal y crisis económica,* editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- NIETO MONTERO, J.J., "Límites derivados del reparto de la potestad tributaria entre el Estado central y los entes subcentrales en la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en CABALTA NABAIS, J., TAVARES DA SILVA, S. (coords.) y AAVV., *Controlo de estabilidade orçamental e limites territoriais ao poder tributário segundo a jurisprudência da UE*, Imprenta de la Universidad de Coímbra, Coímbra (Portugal), 2017.

- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Versión abreviada, París, 2010.

- OCDE, *La autonomia fiscal de los Gobiernos subcentrales: una actualización* (autor principal HANSJÖRG BLÖCHLINGER, J.R.), Documentos de trabajo sobre federalismo fiscal.

- ORÓN MORATAL, G., "El impuesto sobre la lotería primitiva", en *Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985.

- ORÓN MORATAL, G., *Régimen fiscal del juego en España*, editorial Tecnos, Madrid, 1990.

- ORÓN MORATAL, G., "La fiscalidad como instrumento de desarrollo y conservación de los espacios naturales", en *Boletín del Instituto Universitario de Estudios Fiscales y Financieros (BinUEFF),* núm. 5, 2006.

- ORTEGA ALMÓN, M.A. VÍLCHEZ ORTIZ, T.J. y ROJO GALLEGO-BURÍN, A., "El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el ciclo político: incidencia económica desde una doble perspectiva", en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica,* núm. 13, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2020.

- ORTEGA ÁLVAREZ, L. I., "La Carta Europea de la autonomía local y el ordenamiento local español", en *Revista de estudios de la Administración local y autonómica,* número 259, 1993.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- ORZA FERNÁNDEZ, J.A., "La reforma de la financiación autonómica", en MOLDES TEO, E. y PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia,* Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.

- PALENCIA GONZÁLEZ, "El céntimo sanitario: potencial recaudatorio frente a recaudación real", publicado en *Anuales de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Matemáticas para la Economía y la Empresa,* núm. 26, 2008.

- PAREJO ALFONSO, L., "La Autonomía Local", publicado en *Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica,* núm. 229, 1986.

- PEÑA ALONSO, J.L., *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,* editorial Marcial Pons, Madrid, 1992.

- PEREIRA MENAUT, A.C., *Derecho Constitucional español,* Tórculo edicións, Santiago de Compostela, 2006.

- PEREIRA MENAUT, A.C., *Lecciones de Teoría Constitucional,* 3ª edición, editorial Colex, Madrid, 2010.

- PEREIRA-MENAUT, A.C., *Teoría Política,* editorial Andavira, Santiago de Compostela, 2015.

- PÉREZ-BUSTAMANTE, R., *Historia política de la Unión Europea 1940-1995*, editorial Dykinson, Madrid, 1995.

- PÉREZ DE LAS HERAS, B., *El mercado interior europeo. Las libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*, 2ª edición, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2008.

- PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general,* 26ª edición, editorial Civitas, Navarra, 2016.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- PÉREZ VERA, E., "Reflexiones sobre los procesos de integración regional", publicado en *Revista de Instituciones Europeas*, núm 4, 1977.

- PIÑA GARRIDO, L., "Impuestos estatales sobre el juego cedidos a las Comunidades Autónomas: situación tras la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego", en *Crónica Tributaria*, número extraordinario 1, 2012.

- PUY FRAGA, P., "Financiación autonómica y reforma del Senado", en MOLDES TEO, E. y PUY FRAGA, P. (eds.) y AAVV., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia,* Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.

- RAMÍREZ GÓMEZ, S., "La tributación del juego en el Estado de las Autonomías", en *Crónica Tributaria*, núm. 54, 1985.

- RAMOS PRIETO, J., "La tributación de las sucesiones *mortis causa* en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea", en RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coords.) y AAVV., *Derecho y Fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar,* Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

- REQUEJO PAGÉS, J.L., "Garantía de la autonomía local y Estatutos de Autonomía", publicado en *Anuario del Gobierno Local,* núm. 1, 2006.

- RAMALLO MASSANET, J., "El reparto de competencias tributarias entre los distintos ámbitos de gobierno", publicado en *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 60, 1988.

- RIBES RIBES A., *Poder normativo autonómico y tributos cedidos,* editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.

- RODAS PAREDES, P. N., *Libertad de establecimiento y movilidad internacional de las sociedades mercantiles*, editorial Comares, Granada, 2011.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "El sistema tributario en la Constitución. Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", publicado en *Revista española de Derecho Constitucional,* núm. 36, 1992.

- RUBIO GUERRERO, J.J., "Los principios básicos de la Fiscalidad Internacional y la doble imposición internacional", en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

- RUIZ ALMENDRAL, V., "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea", en *Revista española de Derecho europeo,* núm. 3, 2002.

- RUIZ ALMENDRAL, V., *Las potestades normativas de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos,* Departamento de Derecho Público del Estado de la Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2003.

- RUIZ ALMENDRAL, V. y MARTÍNEZ CABALLERO, R., "¿Todo debe cambiar para que todo siga igual?: El irresuelto problema de la incompatibilidad del Concierto económico vasco y el Derecho comunitario", en *Anuario Jurídico de La Rioja,* núm. 13, 2008.

- SÁENZ DE SANTAMARÍA, P.A., GONZÁLEZ VEGA, J.A. y FERNÁNDEZ PÉREZ, B., *Introducción al Derecho de la Unión Europea,* 2ª edición, Eurolex, Madrid, 1999.

- SÁENZ DE SANTAMARÍA, P.A., *Sistema de Derecho Internacional Público,* 4ª edición, editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., "Concepto de idoneidad de los tributos ambientales", en CHICHO DE LA CÁMARA, P. (dir.), RUIZ GARIJO, M. (coord.) y AAVV., *La Fiscalidad Ambiental: problemas actuales y soluciones,* Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2012.

- SÁNCHEZ MORÓN, M., *Derecho Administrativo. Parte general*, 14ª edición, editorial tecnos, Madrid, 2018.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- SÁNCHEZ SERRANO, L., "El poder tributario de las Comunidades Autónomas", publicado en *Revista Española de Derecho Financiero,* núm. 43, 1984.

- SERRANO PEÑA, O., *El principio de autonomía regional en el Tratado de la Unión Europea,* Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2015.

- SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J.J., "El Estado federal como Estado compuesto", en *Historia y Política: Ideas, procesos y movimientos sociales,* núm. 6, Madrid, 2001.

- SUBERBIOLA GARBIZU, I., "Tributo sobre el juego que grava la explotación de máquinas recreativas, ¿reflejo de los principios constitucionales de justicia tributaria?", en ADAME MARTÍNEZ, F., RAMOS PRIETO, J. (coords.) y AAVV., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.

- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., "El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ¿unidad de tributo o impuestos distintos?", en *XXIX Semana de Estudios de Derecho Financiero,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones,* editorial Lex Nova, Valladolid, 1989.

- TOBÍAS RODRÍGUEZ, C., "Aspectos polémicos de la deducción por empresa y por vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", publicado en *Asamblea: revista parlamentaria de la Asamblea de Madrid,* núm. 17, Madrid, 2007.

- TORRES PARRA, M.J., "Algunos aspectos de la *Lex Iulia de vicesima hereditatium",* en GARCÍA SÁNCHEZ, J. (dir.), TORRENT RUIZ, A. (coord.) y AAVV., *Fundamentos romanísticos del Derecho contemporáneo,* Asociación Iberoamericana de Derecho Romano y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2008.

- TORQUEMADA SÁNCHEZ, M.J., *Los puertos secos de Castilla,* Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2015.

USC UNIVERSIDADE DE COMPOSTELA

- USCATESCU BARRÓN, J., "Acerca de un concepto romano: aequitas. Un estudio histórico-conceptual", en *Cuadernos de filología clásica: estudios latinos*, núm. 5, 1993.

- UTANDE SAN JUAN, J.M., "La imposición indirecta en la transmisión de empresas: incidencia del IVA y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", en *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales,* ICADE, núm. 68, Madrid, 2006.

- VÁZQUEZ DE PRADA, V. R., "Medio ambiente y costes de contaminación", en *Documentación Administrativa*, núm. 178, 1978.

- VILAS NOGUEIRA, J., "Comentarios al art. 4.1 del Estatuto de Autonomía de Galicia", en CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L. (dir.) y AAVV., *Comentarios al Estatuto de Autonomía de la Comunidad Autónoma de Galicia,* Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid, 1991.

- VILLARES PAZ, R., "Contexto histórico y político de los Estatutos de Autonomía de Galicia. De la utopía de 1936 a la realidad de 1981", publicado en *Galicia. Estatutos de Autonomía de 1936 y 1981,* Parlamento de Galicia, Santiago de Compostela, 2011.

- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *El poder financiero,* Editorial Revista de Derecho Privado, Santiago de Compostela, 1977.

- ZORZONA PÉREZ, J.J., "Tributos propios y recargos de las Comunidades Autónomas", publicado en *Documentación administrativa,* núm. 232, 1992.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

USC
UNIVERSIDADE
DE SANTIAGO
DE COMPOSTELA

RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA CITADA

ÓRGANOS JURISDICCIONALES INTERNOS

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 1989.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 5 de junio de 1992.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1993.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo 30 de noviembre de 1993.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2007.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 2009.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2011.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2012.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2014.
- Acuerdo del Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2018.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 16 de abril de 2021.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 2 de febrero de 2018.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 12 de abril de 2013.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 31 de octubre de 2018.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de marzo de 2020.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 30 de noviembre de 2021.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 17 de abril de 2023.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 26 de abril de 2023.
- Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de mayo de 2023.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 4/1981, de 2 de febrero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 32/1981, de 28 de julio.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 1/1982, de 28 de enero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 96/1984, de 19 de octubre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1987, de 12 de noviembre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1989, de 21 de abril.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 153/1989, de 5 de octubre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 64/1990, de 5 de abril.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 28/1991, de 14 de febrero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1992, de 16 de junio.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 68/1996, de 4 de abril.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1998, de 22 de enero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 68/1998, de 18 de abril.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 239/2002, de 11 de diciembre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 16/2003, de 30 de enero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 102/2005, de 20 de abril.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 19/2012, de 15 de febrero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 161/2012, de 20 de septiembre.
- Sentencia del Tribunal Constitucional 77/2015, de 27 de abril.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- Sentencia de 1 de julio de 1969, *Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders*, asuntos C-2/69 y C-3/69.
- Sentencia de 15 de diciembre de 1971, *International Fruit Company,* asunto C-51/71.
- Sentencia de 11 de julio de 1974, *Dassonville,* asunto C-8/74.
- Sentencia de 22 de marzo de 1977, *Steinike & Weinlig,* asunto C-78/76.
- Sentencia de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral,* asunto C-120/78.
- Sentencia de 27 de febrero de 1980, *Comisión/Francia,* asunto C-168/78.
- Sentencia de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris Holland/Comisión,* asunto C-730/79
- Sentencia de 25 de mayo de 1982, *Comisión/Países Bajos,* asunto C-97/81.
- Sentencia de 28 de enero de 1986, *Cofaz y otros/Comisión,* asunto C-169/84.
- Sentencia de 3 de julio de 1986, *Lawrie Blum,* asunto C-66/85.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1988, *Daily Mail,* asunto C-81/97
- Sentencia de 8 de mayo de 1990, *Biehl,* asunto C-175/88.
- Sentencia de 12 de junio de 1990, *Alemania/Comisión,* asunto C-8/88.
- Sentencia de 26 de junio de 1991, *Comisión/Luxemburgo,* asunto C-152/89.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, *Bachmann,* asunto C-204/90.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica,* asunto C-300/90
- Sentencia de 20 de octubre de 1993, *Phil Collins,* asunto C-92/92.
- Sentencia de 24 de noviembre de 1993, *Keck y Mithouard,* asunto C-267/91.
- Sentencia de 15 de marzo de 1994, *Banco Exterior de España/Ayuntamiento de Valencia,* asunto C-387/92.
- Sentencia de 24 de marzo de 1994, *Schindler,* asunto C-275/92.
- Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Schumacker,* asunto C-279/93.
- Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Wielockx,* asunto C-80/94.
- Sentencia de 14 de septiembre de 1995, *Simitzi,* asunto C-485/93.
- Sentencia de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard,* asunto C-55/94.
- Sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher,* asunto C-107/94
- Auto de 21 de marzo de 1997, *Región Valona/Comisión,* asunto C-95/97.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations,* asunto C-250/95.
- Sentencia de 26 de junio de 1997, *Comisión/Grecia,* asunto C-375/95

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de 28 de abril de 1998, *Safir,* asunto C-118/96.
- Sentencia de 28 de abril de 1998, *Decker,* asunto C-120/95.
- Sentencia de 17 de junio de 1998, *Grundig Italiana,* asunto C-68/96.
- Sentencia de 16 de julio de 1998, *ICI,* asunto C-246/96.
- Sentencia de 16 de marzo de 1999, *Trummer y Mayer,* asunto C-222/97.
- Sentencia de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland,* asunto C-311/97.
- Sentencia de 21 de septiembre de 1999, *Läärä,* asunto C-124/97
- Sentencia de 26 de octubre de 1999, *Eurowings Luftverkehr,* asunto C-315/02
- Sentencia de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard,* asunto C-55/98.
- Sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars,* C-251/98.
- Sentencia de 6 de junio de 2000, *Verkooijen,* asunto C-35/98.
- Sentencia de 7 de julio de 2000, *Comisión/Bélgica,* asunto C-236/99.
- Sentencia de 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica,* asunto C-478/98.
- Sentencia de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros,* asunto C-397/98.
- Sentencia de 5 de marzo de 2002, *Reisch y otros,* asunto C-515/99.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH,* asunto C-324/00.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, *Groot,* asunto C-385/00.
- Sentencia de 23 de septiembre de 2003, *Ospelt y Schlössle Weissenberg,* asunto C-452/01.
- Sentencia de 13 de noviembre de 2003, *Schilling,* asunto C-209/01.
- Sentencia de 20 de noviembre de 2003, *GEMO,* asunto C-126/01.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Schnitzer,* asunto C-215/01.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier,* asunto C-364/01.
- Sentencia de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia,* asunto C-334/02.
- Sentencia de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie,* asunto C-9/02.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión,* asunto C-372/97.
- Sentencia de 15 de julio de 2004, *España/Comisión,* asunto C-501/00.
- Sentencia de 7 de septiembre de 2004, *Mannien*, asunto C-319/02.
- Sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Carbonati Apuani SrL/Comune di Carrara,* asunto C-72/03.
- Sentencia de 8 de septiembre de 2005, *Blanckaert,* asunto C-512/03.
- Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión,* asunto C-66/02.
- Sentencia de 19 de enero de 2006, *Bouanich,* asunto C-265/04.
- Sentencia de 21 de febrero de 2006, *Ritter-Coulais,* asunto C-152/03.
- Sentencia de 23 de febrero de 2006, *Van Hitlen-Van der Heijden,* asunto C-513/03

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de 8 de junio de 2006, *Koornstra,* asunto C-517/04.
- Sentencia de 6 de julio de 2006, *Conijin,* asunto C-346/04.
- Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión,* asunto C-88/03.
- Sentencia de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas,* asunto C-196/04.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants,* asunto C-446/04.
- Sentencia de 14 de diciembre de 2006, *Denkav Internationaal y Denkavit France,* asunto C-170/05
- Sentencia de 25 de enero de 2007, *Festersen,* asunto C-370/05.
- Sentencia de 6 de marzo de 2007, *Placanica,* asunto C-338/04
- Sentencia de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation,* asunto C-524/04.
- Sentencia de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink,* asunto C-182/06
- Sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/Alemania,* C-318/05.
- Sentencia de 13 de septiembre de 2007, *Comisión/Italia,* asunto C-260/04
- Sentencia de 11 de octubre de 2007, *ELISA,* asunto C-451/05.
- Sentencia de 23 de octubre de 2007, *Comisión/Alemania,* asunto C-112/05.
- Sentencia de 8 de noviembre de 2007, *Amurtua,* asunto C-379/05.
- Sentencia de 18 de diciembre de 2007, *A,* asunto C-101/05.
- Sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger,* asunto C-256/06
- Sentencia de 17 de julio de 2008, *Essent Netwerk Noord,* asunto C-206/06.
- Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros,* asunto C-11/07.
- Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Arens-Sikken,* asunto C-43/07
- Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *UGT de La Rioja,* asunto C-428/06.
- Sentencia de 16 de octubre de 2008, *Renneberg,* asunto C-527/06.
- Sentencia de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión,* asunto C-487/06.
- Sentencia de 22 de enero de 2009, *STEKO Industriemontage,* asunto C-377/07
- Sentencia de 27 de enero de 2009, *Persche,* asunto C-318/07.
- Sentencia de 10 de febrero de 2009, *Comisión/Italia,* asunto C-110/05.
- Sentencia de 30 de abril de 2009, *Fachverband der Buch,* asunto C-531/07
- Sentencia de 19 de mayo de 2009, *Apothekerkammer des Saarlandes y otros,* asunto C-171/07.
- Sentencia de 11 de junio de 2009, *Passenheim-van Schoot,* asunto C-157/08.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de 8 de septiembre de 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International,* asunto C-42/07.
- Sentencia de 1 de octubre de 2009, *Woningstichting Sint Servatius,* asunto C-567/07.
- Sentencia de 17 de noviembre de 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri y Regione Sardegna,* asunto C-169/08.
- Sentencia de 21 de enero de 2010, *Comisión/Alemania,* asunto C-546/07.
- Sentencia de 13 de abril de 2010, *Bressol,* asunto C-73/08.
- Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner,* asunto C-510/08.
- Sentencia de 3 de junio de 2010, *Sporting Exchange,* asunto C-203/08.
- Sentencia de 3 de junio de 2010, *Ladbrokes Betting & Gaming y Ladbrokes International,* asunto C-258/08.
- Sentencia de 9 de septiembre de 2010, *Ernst Engelmann,* asunto C-64/08.
- Sentencia de 28 de octubre de 2010, *Établissements Rimbaud,* asunto C-72/09.
- Sentencia de 20 de enero de 2011, *Comisión/Grecia,* asunto C-155/09.
- Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach*, asunto C-25/10.
- Sentencia de 10 de febrero de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen,* asunto C-436/08.
- Sentencia de 30 de junio de 2011, *Zeturf,* asunto C-212/08.
- Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Dickinger y Ömer,* asunto C-347/09.
- Sentencia de 11 de octubre de 2011, *Comisión/Austria,* asunto C-110/00.
- Sentencia de 15 de noviembre de 2011, *Comisión y España/Gibraltar y Reino Unido,* asunto C-106/09.
- Sentencia de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus,* asunto C-371/10.
- Sentencia de 16 de febrero de 2012, *Costa y Cifone,* asunto C-72/10.
- Sentencia de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC y otros,* asunto C-338/11.
- Sentencia de 10 de mayo de 2012, *Duomo Gpa y otros,* asunto C-357/10.
- Sentencia de 14 de junio de 2012, *Banco Español de Crédito,* asunto C-618/10
- Sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Comisión/Bélgica,* asunto C-150/11.
- Sentencia de 25 de octubre de 2012, *Comisión/Bélgica,* asunto C-387/11
- Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte,* asunto C-181/12.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2013, *Imfeld y Garcet,* asunto C-302/12.
- Sentencia de 19 de diciembre de 2013, *Association Vent De Colère!,* asunto C-262/12.
- Sentencia de 5 de febrero de 2014, *Hervis Sportés Divatkereskedelmi,* asunto C-385/12.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de 3 de abril de 2014, *Comisión/España,* asunto C-428/12.
- Sentencia de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company,* asunto C-190/12.
- Sentencia de 30 de abril de 2014, *Pfleger y otros,* asunto C-390/12.
- Sentencia de 19 de junio de 2014, *Strjírny Prostejov y ACO Industries Tábor,* asunto C-53/13.
- Sentencia de 17 de julio de 2014, *Nordea Bank Danmark,* asunto C-48/13
- Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España,* asunto C-127/12.
- Sentencia de 4 de septiembre de 2014, *API,* asunto C-184/13.
- Sentencia de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania,* asunto C-211/13.
- Sentencia de 2 de octubre de 2014, *Orgacom BVBA/Vlaamse Landmaatschappij,* asunto C-254/13.
- Sentencia de 22 de octubre de 2014, *Blanco,* asunto C-344/13.
- Sentencia de 11 de noviembre de 2014, *Dano,* asunto C-333/13.
- Sentencia de 22 de enero de 2015, *Stanley International Betting* y *Stanleybet Malta,* asunto C-463/13
- Sentencia de 16 de abril de 2015, *Comisión/Alemania,* asunto C-591/13
- Sentencia de 21 de mayo de 2015, *Verder LabTec,* asunto C-657/13
- Sentencia de 16 de julio de 2015, *Comisión/Francia,* asunto C-485/14.
- Sentencia de 12 de noviembre de 2015, *Visnapuu,* asunto C-198/14.
- Sentencia de 26 de noviembre de 2015, *Comunidad Autónoma de Galicia/RETEGAL S.A,* asunto T-463/13.
- Sentencia de 23 de diciembre de 2015, *Scotch Whisky Association,* asunto C-333/14.
- Sentencia de 23 de febrero de 2016, *Comisión/Hungría,* asunto C-179/14.
- Sentencia de 26 de mayo de 2016, *NN International,* asunto C-48/15
- Sentencia de 26 de mayo de 2016, *Comisión/Grecia,* asunto C-244/15.
- Sentencia de 30 de junio de 2016, *Feilen,* asunto C-123/15.
- Sentencia de 22 de septiembre de 2016, *Comisión/República Checa*, asunto C-525/14.
- Sentencia de 8 de diciembre de 2016, *Politanò,* asunto C-225/15.
- Sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/Portugal,* asunto C-503/14
- Sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/Hansestadt Lübeck,* asunto C-524/14.
- Sentencia de 8 de junio de 2017, *Medisanus,* asunto C-296/15.
- Sentencia de 13 de junio de 2017, *The Gibraltar Betting and Gaming Association,* asunto C-591/15.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de 22 de junio de 2017, *Bechtel,* asunto C-20/16.
- Sentencia de 22 de junio de 2017, *Unibet International,* asunto C-49/16.
- Sentencia de 27 de junio de 2017, *Congregación de Escuelas Pías de la provincia de Betania,* asunto C-74/16.
- Sentencia de 13 de septiembre de 2017, *ENEA,* asunto C-329/15.
- Sentencia de 25 de octubre de 2017, *Polbud,* asunto C-106/16.
- Sentencia de 23 de noviembre de 2017, *A,* asunto C-292/16.
- Sentencia de 18 de enero de 2018, *Jahin,* asunto C-45/17.
- Sentencia de 22 de febrero de 2018, *INEOS Köln,* asunto C-572/16.
- Sentencia de 28 de febrero de 2018, *Sporting Odds,* asunto C-3/17.
- Sentencia de 6 de marzo de 2018, *SEGRO y Horváth,* asunto C-52/16.
- Sentencia de 6 de marzo de 2018, *Comisión/FIH Holding y FIH Erchvervsbank*, asunto C-579/16
- Sentencia de 26 de abril de 2018, *ANGED,* asunto C-234/16.
- Sentencia de 31 de mayo de 2018, *Hornbach-Baumarkt AG,* asunto C-382/16.
- Sentencia de 4 de julio de 2018, *NN,* asunto C-28/17.
- Sentencia de 20 de septiembre de 2018, *EV/Finanzamt Lippstadt,* asunto C-685/16.
- Sentencia de 25 de octubre de 2018, *Anodiki Services EPE,* asunto C-260/17.
- Sentencia de 6 de noviembre de 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión,* asunto C-622/16.
- Sentencia de 22 de noviembre de 2018, *Sofina,* asunto C-575/17.
- Sentencia de 22 de noviembre de 2018, *Voralberger Landes – und Hypothekenbank,* asunto C-625/17.
- Sentencia de 22 de noviembre de 2018, *Gewest,* asunto C-679/17.
- Sentencia de 4 de diciembre de 2018, *Minister for Justice and Equality y Commisioner of An Garda Síochána,* asunto C-378/17.
- Sentencia de 6 de diciembre de 2018, *Montag,* asunto C-480/17.
- Sentencia de 19 de diciembre de 2018, *Stanley International Betting y Stanleybet Malta,* asunto C-375/17.
- Sentencia de 23 de enero de 2019, *Zyla,* asunto C-272/17.
- Sentencia de 14 de marzo de 2019, *Jabob y Lennertz,* asunto C-174/18.
- Sentencia de 15 de mayo de 2019, *Achema y otros,* asunto C-706/17.
- Sentencia de 21 de mayo de 2019, *Comisión/Hungría,* asunto C-235/17.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de 18 de junio de 2019, *República de Austria/República Federal de Alemania,* asunto C-591/17.
- Sentencia de 29 de julio de 2019, *Inter-Environnement Wallonie y Bond Beter Leefmilieu Vlaanderen,* asunto C-411/17.
- Sentencia de 11 de septiembre de 2019, *Călin,* asunto C-676/17.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2019, *Mytilinaios Anonymos Etairia-Omilos Epicheiriseon,* asunto C-332/18.
- Sentencia de 19 de diciembre de 2019, *GRDF SA/Eni Gas & Power France SA, Direct énergie, Commission de régulation de lénergie y Procureur général près la cour d'appel de Paris,* asunto C-236/18.
- Sentencia de 19 de diciembre de 2019, *Cargill Deutschland,* asunto C-360/18.
- Sentencia de 19 de diciembre de 2019, *Brussels Securities SA,* asunto C-389/18
- Sentencia de 19 de diciembre de 2019, *Comune di Bernareggio,* asunto C-465/18.
- Sentencia de 30 de enero de 2020, *Köln-Aktienfonds Deka,* asunto C-156/17.
- Sentencia de 30 de enero de 2020, *Anton van Zantbeek,* asunto C-725/18.
- Sentencia de de 3 de marzo de 2020, *Google Ireland,* asunto C-482/18.
- Sentencia de 30 de abril de 2020, *Société Générale,* asunto C-565/18
- Sentencia de 11 de junio de 2020, *TÜV Rheinland LGA Products y Allianz IARD*, asunto C-581/18.
- Sentencia de 18 de junio de 2020, *Comisión/Hungría,* asunto C-78/18.
- Sentencia de 6 de octubre de 2020, *Jobcenter Krefeld,* asunto C-181/19.
- Sentencia de 8 de octubre de 2020, *Kohlpharma*, asunto C-602/19.
- Sentencia de 14 de octubre de 2020, *Valoris,* asunto C-677/19.
- Sentencia de 21 de octubre de 2020, *ECO TLC,* asunto C-556/19.
- Sentencia de 11 de febrero de 2021, *Katoen Natie Bulk Terminals,* asunto C-407/19.
- Sentencia de 25 de febrero de 2021, *Novo Banco S.A./Junta de Andalucía,* asunto C-712/19.
- Sentencia de 18 de marzo de 2021, *MK/Autoridade Tributária e Aduaneira,* asunto C-388/19.
- Sentencia de 15 de julio de 2021, *BJ,* asunto C-241/20.
- Sentencia de 15 de julio de 2021, *DC/Department for Communities in Northern Ireland*, asunto C-709/20.
- Sentencia de 2 de septiembre de 2021, *TP/Institut des Expertes en Automobiles,* asunto C-502/20.
- Sentencia de 6 de octubre de 2021, *ECOTEX Bulgaria,* asunto C-544/19.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- Sentencia de 28 de octubre de 2021, *Eco Fox Srl,* asunto C-915/19.
- Sentencia de 16 de diciembre de 2021, *Prefettura di Massa Carrara,* asunto C-274/20.
- Sentencia de 16 de diciembre de 2021, *UBS Real Estate,* asunto C-478/19.
- Sentencia de 24 de febrero de 2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL/Bélgica,* asunto C-52/21.
- Sentencia de 24 de febrero de 2022, *Viva Telecom Bulgaria,* asunto C-257/20.
- Sentencia de 24 de febrero de 2022, *EULEX-KOSOVO,* asunto C-283/20.
- Sentencia de 7 de abril de 2022, *A SCPI,* asunto C-342/20.
- Sentencia de 22 de septiembre de 2022, *Admiral Gaming Network,* asunto C-475/20.
- Sentencia de 6 de octubre de 2022, *Agenzia delle Entrate/Constship Italia SpA,* asunto C-433/21.
- Sentencia de 16 de febrero de 2023, *Gallaher Limited,* asunto C-707/20.
- Sentencia de 23 de marzo de 2023, *Dual Prod,* asunto C-412/21.
- Sentencia de 27 de abril de 2023, *L Fund,* asunto C-537/20.
- Sentencia de 14 de septiembre de 2023, *Volkswagen Italia,* asunto C-27/22.
- Sentencia de 14 de septiembre de 2023, *NK,* asunto C-55/22.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

RELACIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA CITADA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Consulta Vinculante V2184-16, de 19 de mayo de 2016.
- Consulta Vinculante V2734-16, de 15 de junio de 2016.
- Consulta Vinculante V3054-16, de 1 de julio de 2016.
- Consulta Vinculante V2458-20, de 17 de julio de 2020.
- Consulta Vinculante V0465-23, de 1 de marzo de 2023.
- Consulta General de 2 de diciembre de 2002.

RESOLUCIONES DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 25 de abril de 2005.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 27 de febrero de 2008.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de 13 de junio de 2019.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 30 de octubre de 2019.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de mayo de 2014.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2021

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GALICIA

- Consulta Vinculante V0001-06, de 12 de mayo de 2006.
- Consulta Vinculante V0001-08, de 3 de marzo de 2008.
- Consulta Vinculante V0005-12, de 18 de abril de 2012.
- Consulta Vinculante V0005-14, de 7 de mayo de 2014.
- Consulta Vinculante V0006-14, de 7 de mayo de 2014.
- Consulta Vinculante V0008-14, de 22 de julio de 2014.
- Consulta Vinculante V0009-14, de 7 de noviembre de 2014.
- Consulta Vinculante V0001-17, de 26 de enero de 2017.
- Consulta Vinculante V0002-17, de 19 de julio de 2017.
- Consulta Vinculante V0004-17, de 26 de octubre de 2017.
- Consulta Vinculante V0005-17, de 28 de diciembre de 2017.
- Consulta Vinculante V0001-18, de 10 de enero de 2018.
- Consulta Vinculante V0002-18, de 2 de julio de 2018.
- Consulta Vinculante V0001-19, de 6 de febrero de 2019.
- Consulta Vinculante V0002-19, de 22 de julio de 2019.
- Consulta Vinculante V0003-19, de 9 de agosto de 2019.
- Consulta Vinculante V0005-19, de 18 de noviembre de 2019.
- Consulta Vinculante V0006-19, de 20 de noviembre de 2019.
- Consulta Vinculante V0007-19, de 20 de noviembre de 2019.
- Consulta Vinculante V0001-20, de 16 de enero de 2020.
- Consulta Vinculante V0002-20, de 6 de octubre de 2020.
- Consulta Vinculante V0001-22, de 3 de marzo de 2022.
- Consulta Vinculante V0002-22, de 3 de marzo de 2022.
- Consulta Vinculante V0003-22, de 18 de marzo de 2022.
- Consulta Vinculante V0004-22, de 23 de marzo de 2022.
- Consulta Vinculante V0001-23, de 5 de abril de 2023.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

INSTITUCIONES DE LA UNIÓN EUROPEA

- COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM (2011), 128 final, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, "Libro Verde sobre el juego en línea en el mercado interior", Bruselas, 2011.

- COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM(2017) 479 final, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social, al Comité de las Regiones y al Banco Europeo de Inversiones titulada "Invertir en una industria inteligente, innovadora y sostenible. Estrategia renovada de política industrial de la Unión Europea", Bruselas, 2017.

- COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM(2017) 534 final, al Parlamento Europeo y al Consejo, "Impulsar el crecimiento y la cohesión en las regiones fronterizas de la Unión Europea", Bruselas, 2017.

- COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM(2021) 101 final, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones titulada "Una unión de la igualdad: estrategia sobre los derechos de las personas con discapacidad para 2021-2030", Bruselas, 2021.

- COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM(2021) 101 final, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, "Estrategia sobre los derechos de las personas con discapacidad para 2021-2030", Bruselas, 2021.

- COMISIÓN EUROPEA, Comunicación COM(2021) 354 final, al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, "Una visión a largo plazo para las zonas rurales de la Unión Europea: hacia unas zonas rurales más fuertes, conectadas, resilientes y prósperas antes de 2040", Bruselas, 2021.

- PARLAMENTO EUROPEO, Resolución de 14 de enero de 2003, sobre el papel de los poderes regionales y locales en la construcción europea. *DOUE C* 38, de 12 de febrero de 2004.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

- PARLAMENTO EUROPEO, Resolución de 26 de marzo de 2019, sobre delitos financieros y evasión y elusión fiscales. *DOUE, C* 108, de 26 de marzo de 2021.

- PARLAMENTO EUROPEO, Resolución de 21 de enero de 2021, sobre el acceso a una vivienda digna y asequible para todos. *DOUE, C* 456, de 10 de noviembre de 2021.

- COMITÉ DE LAS REGIONES, Dictamen de 13 de diciembre de 2000, referente a la Recomendación del Congreso de Poderes Locales y Regionales de Europa sobre la Carta Europea de Autonomía Regional. *DOUE C* 144, de 16 de mayo de 2001.

- COMITÉ DE LAS REGIONES, Dictamen de 21 de noviembre de 2002, sobre el papel de las regiones en la construcción europea. *DOUE C* 73, de 26 de marzo de 2003.

- COMITÉ DE LAS REGIONES, Dictamen de 7 de julio de 2005, referente al estado del proceso de descentralización en la Unión y el lugar de la autonomía local y regional en el proyecto de Constitución Europea. *DOUE C* 31, de 7 de febrero de 2006.

- COMITÉ DE LAS REGIONES, Dictamen de 7 de octubre de 2009, "Un enfoque comunitario para la prevención de catástrofes naturales y de origen humano". *DOUE C* 79, de 27 de marzo de 2010.

- COMITÉ DE LAS REGIONES, Dictamen de 9 de febrero de 2017, "Apoyar a los jóvenes agricultores europeos". *DOUE, C* 207, de 30 de junio de 2017.

- COMITÉ DE LAS REGIONES, Dictamen de 14 de octubre de 2020, "Renovación de la Carta de Leipzig sobre Ciudades Europeas sostenibles". *DOUE C* 440, de 18 de diciembre de 2020.

- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL, Dictamen de 29 de abril de 1992, sobre la Comunicación de la Comisión relativa al papel de los sistemas de garantía recíproca en la financiación de las pequeñas y medianas empresas de la Unión Europea. *DOCE, C* 169, de 6 de julio de 1992.

- TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA UNIÓN EUROPEA, Informe 10/2017, "El apoyo de la Unión Europea a los jóvenes agricultores debería estar mejor orientado a favorecer un relevo generacional eficaz".

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_10/SR_YOUNG_FARMERS_ES.pdf

OTROS

- CONGRESO DE LOS PODERES LOCALES Y REGIONALES DEL CONSEJO DE EUROPA, Recomendación 121 (2002), sobre la democracia local y regional en España, Estrasburgo, 2002.
- COMISIÓN DE DESPOBLACIÓN DE LA FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, *Documento de Acción. Listado de medidas para luchar contra la despoblación en España.* Madrid, 2017.

USC UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA





La pertenencia de España a la UE genera que Galicia deba respetar el ordenamiento jurídico europeo. Es por ello que por medio de la presente tesis se procede a analizar el grado de cumplimiento de estas disposiciones en los instrumentos normativos que la potestad gallega ha dictado en relación con los tributos que le han sido cedidos por el Estado.

Con este fin, tras la exposición de diversas cuestiones de suma relevancia en la materia, se lleva a cabo un análisis exhaustivo de la regulación autonómica de cada una de las figuras cedidas, tanto directas como indirectas, del que se deducirá un elevado grado de transgresión que se anima a corregir mediante la proposición de diferentes soluciones legislativas, en aras a la tutela de la seguridad jurídica de los obligados tributarios, constitucionalmente reconocida.