



# BUTLLETÍ OFICIAL DEL PARLAMENT DE CATALUNYA

XI legislatura · període entre legislatures · número 547 · divendres 3 de novembre de 2017

## TAULA DE CONTINGUT

---

### 4. Informació

#### 4.40. Acords, resolucions i comunicacions dels òrgans del Parlament

Situació de compatibilitat o d'incompatibilitat de diputats

234-00137/11 i 234-00152/11

Dictamen de la Comissió de l'Estatut dels Diputats

3

#### 4.87. Procediments davant el Tribunal Constitucional

##### 4.87.10. Recursos d'inconstitucionalitat interposats contra lleis de Catalunya

Recurs d'inconstitucionalitat 4063/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra l'article 3.1 (lletres a i b) i l'article 6 de la Llei 6/2017, del 9 de maig, de l'impost sobre els actius no productius de les persones jurídiques

381-00017/11

Al·legacions que formula el Parlament

4

Recurs d'inconstitucionalitat 4751/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra diversos preceptes de la Llei 10/2017, del 27 de juny, de les voluntats digitals i de modificació dels llibres segon i quart del Codi civil de Catalunya

381-00018/11

Coneixement i acord de compareixença del Parlament

31

Recurs d'inconstitucionalitat 4752/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra diversos preceptes de la Llei 4/2016, del 23 de desembre, de mesures de protecció del dret a l'habitatge de les persones en risc d'exclusió residencial

381-00019/11

Coneixement i acord de compareixença del Parlament

31

Recurs d'inconstitucionalitat 4814/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra la Llei 21/2017, del 20 de setembre, de l'Agència Catalana de Protecció Social

381-00020/11

Coneixement i acord de compareixença del Parlament

31

Aquesta publicació és impresa en paper ecològic (definició europea ECF), en compliment del que estableix la Resolució 124/III del Parlament, sobre la utilització del paper reciclat en el Parlament i en els departaments de la Generalitat, adoptada el 30 d'abril de 1990.

Els documents publicats en el *Butlletí Oficial del Parlament de Catalunya* (BOPC) són una reproducció fidel dels documents originals entrats al Registre.

La numeració del BOPC no està necessàriament vinculada a una sola data.

Imprès al Parlament

ISSN: 0213-7798

DL: B-20.066-1980

[www.parlament.cat](http://www.parlament.cat)

#### 4. Informació

##### 4.40. Acords, resolucions i comunicacions dels òrgans del Parlament

#### **Situació de compatibilitat o d'incompatibilitat de diputats**

234-00137/11 i 234-00152/11

#### DICTAMEN DE LA COMISSIÓ DE L'ESTATUT DELS DIPUTATS

##### **Al Ple del Parlament**

La Comissió de l'Estatut dels Diputats, en la sessió tinguda el dia 26 d'octubre de 2017, ha acordat d'establir el dictamen següent:

Després d'examinar les dades declarades pel diputat Xavier Safont-Tria i Ramon relatives a les activitats professionals, laborals o empresarials que exerceix i als càrrecs públics que ocupa, en compliment de l'article 23.1.b del Reglament, la Comissió, tenint en compte la legislació aplicable en matèria d'incompatibilitats dels diputats, d'acord amb l'article 18.2 del Reglament, proposa al Ple la situació de compatibilitat del diputat Xavier Safont-Tria i Ramon (tram. 234-00152/11).

Una vegada examinades les noves dades declarades pel diputat Fernando Sánchez Costa relatives a la professió que exerceix i als càrrecs públics que ocupa (reg. 68980), d'acord amb l'article 19.2 del Reglament i la legislació aplicable, la Comissió, en compliment del que disposa l'article 18.2 del Reglament, proposa al Ple la situació de compatibilitat del diputat Fernando Sánchez Costa (tram. 234-00137/11).

Palau del Parlament, 26 d'octubre de 2017

La secretària en funcions de la Comissió, Anna Figueras i Ibáñez; el president de la Comissió, Jorge Soler González

---

4.87. Procediments davant el Tribunal Constitucional

4.87.10. Recursos d'inconstitucionalitat interposats contra lleis de Catalunya

**Recurs d'inconstitucionalitat 4063/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra l'article 3.1 (lletres a i b) i l'article 6 de la Llei 6/2017, del 9 de maig, de l'impost sobre els actius no productius de les persones jurídiques**

381-00017/11

ALLEGACIONES QUE FORMULA EL PARLAMENT

**Al Tribunal Constitucional**

Fernando Domínguez García, letrado del Parlamento de Cataluña, en representación y defensa de la Cámara, y en cumplimiento del Acuerdo de Mesa de fecha 4 de octubre de 2017, según se acredita mediante la certificación que acompaña al presente escrito en documento adjunto, comparece ante el Tribunal Constitucional y como mejor en derecho proceda

**Dice**

1. Que, en fecha 28 de septiembre de 2017, el Parlamento de Cataluña ha sido notificado de la providencia dictada por el Tribunal Constitucional por la que se admite a trámite el Recurso de Inconstitucionalidad número 4063/2017, promovido por el Presidente del Gobierno y, en su representación y defensa, por el abogado del Estado, contra el artículo 3.1, apartados a) y b) e inciso del artículo 6 relativo a las «entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general» de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.

2. Que, mediante Acuerdo de la Mesa de fecha 4 de octubre de 2017, el Parlamento de Cataluña decidió personarse en el procedimiento relativo al recurso de inconstitucionalidad número 4063/2017.

3. Que, en fecha 6 de octubre de 2017 el Pleno del Tribunal Constitucional, en el asunto de referencia acuerda incorporar a las actuaciones el escrito que presenta el Letrado del Parlamento de Cataluña a quien –como pide en el mismo– se le tiene por personado en nombre de dicha Cámara y se le prorroga en ocho días más el plazo concedido por providencia de 19 de septiembre de 2017, a contar desde el siguiente al de expiración del ordinario.

4. Que, evacuando el trámite conferido mediante la providencia a que se ha hecho referencia, pasa a formular las siguientes

**Alegaciones**

**Primera. La aprobación de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017 se incardina en las competencias tributarias de la Generalitat de Catalunya**

El impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas (en adelante, impuesto sobre activos no productivos) establecido por la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017 (en adelante, Ley 6/2017), es un impuesto directo que tiene por objeto gravar la tenencia de activos no productivos por parte de personas jurídicas o de entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), cuando unas y otras tengan carácter mercantil.

Se trata de un tributo que, más allá de las funciones recaudatorias y redistributivas inherentes a todo impuesto, ha sido creado con la específica finalidad de combatir la elusión fiscal, procediendo a cubrir una laguna legal que permite que determi-

nados contribuyentes oculten patrimonios y reduzcan su responsabilidad fiscal. El hecho imponible del impuesto sobre activos no productivos lo constituye la tenencia de bienes inmuebles, vehículos de motor con una potencia igual o superior a los 200 caballos, embarcaciones de ocio, aeronaves, objetos de arte y antigüedades con valor superior al establecido por la Ley del patrimonio histórico y joyas, siempre y cuando su tenencia la ostenten personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica, de carácter mercantil y se trate de bienes improductivos, por no estar afectos a una actividad económica o cederse gratuitamente o mediante precio inferior al de mercado, a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas vinculadas a los mismos, para su uso propio o aprovechamiento privado, lo que pone de relieve el traslado de la titularidad de dichos bienes a la referidas estructuras societarias con el ánimo de ocultar su capacidad económica real y eludir las cargas tributarias que por su riqueza les corresponderían.

Aunque en apariencia el recurso el presidente del Gobierno no cuestiona la totalidad del impuesto, puesto que se circunscribe a la impugnación parcial de dos preceptos, lo cierto es que si prosperase la impugnación de las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 3, en las que se hace referencia a los activos no productivos sometidos a tributación de mayor valor [letra a), bienes inmuebles] y/o más numerosos [letra b), vehículos de motor con una potencia igual o superior a los 200 caballos], se produciría una drástica laminación de la riqueza sometida a tributación y la práctica pérdida de eficacia del impuesto como instrumento contra la evasión fiscal, al quedar restringido a los activos no productivos indicados en las letras c), d), e) y f) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 6/2017.

Como fundamento de su demanda el Abogado del Estado sostiene que los preceptos impugnados incurren en inconstitucionalidad por vulneración de los artículos 31, 133, 149.1.14 y 157.3 CE y de los artículos 6, apartados 2 y 3 y 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA), que, respectivamente, prohíben la creación de impuestos autonómicos que recaigan sobre el mismo hecho imponible gravado por un impuesto estatal (artículo 6.2 LOFCA) o por un impuesto local (artículo 6.3 LOFCA) y limitan la competencia tributaria de las Comunidades autónomas a su territorio respectivo (artículo 9 LOFCA).

Específicamente, el Abogado del Estado afirma que el Impuesto sobre activos no productivos infringe el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA porque considera que su hecho imponible coincide, con el que grava el impuesto estatal sobre el Patrimonio, regulado por la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Y asimismo estima que también vulnera el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA porque, a su juicio, su hecho imponible coincide parcialmente con el hecho imponible de otros dos impuestos locales, el impuesto local sobre bienes inmuebles (IBI) establecido en el artículo 60 y siguientes de la Ley reguladora de las Haciendas locales, texto refundido aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL) y el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM) regulado en el artículo 92 y siguientes del TRLHL. Sin que la Ley 6/2017, de creación del impuesto autonómico, haya establecido las medidas de compensación o coordinación que exige el último inciso del apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA, cuando las Comunidades Autónomas implantan tributos propios sobre materias reservadas por la legislación local a las Corporaciones locales, a fin de que sus ingresos no se vean mermados, ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Además de la supuesta infracción de los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, la demanda imputa a la Ley 6/2017 la vulneración del principio de territorialidad de las competencias tributarias autonómicas establecido en el artículo 157.2 CE y en el artículo 9 de la LOFCA como límite a la potestad tributaria de las comunidades autónomas, por cuanto la Ley 6/2017 no determina con precisión los puntos de conexión necesarios para asegurar que cuando se trate de los activos no

productivos constituidos por los bienes muebles relacionados en las letras b), c), d), e) y f) de su artículo 3.1 /2017, la exigencia del impuesto quede circunscrita al ámbito territorial de Catalunya.

Sin embargo, el acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de julio de 2017 proponiendo al Presidente del Gobierno la formulación de un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley 6/2017, y la resolución del Presidente del Gobierno de la misma fecha disponiendo su interposición, no incluyen las letras c), d), e) y f) del artículo 3.1 de la Ley 6/2017 entre los preceptos recurridos. Coherentemente con tales acuerdos, el suplico de la demanda formulada por el Abogado del Estado se limita a solicitar la declaración de inconstitucionalidad y subsiguiente nulidad del artículo 3.1, letras a) y b) de la Ley 6/2017, omitiendo cualquier referencia a las letras c), d), e) y f) de dicho artículo 3.1 de la Ley 6/2017.

Y puesto que el suplico es la parte decisiva para reconocer y concretar el objeto de todo recurso (SSTC 233/1999 y 195/1998, FJ 1), sin que la omisión de las referidas letras c), d), e) y f) del artículo 3.1 de la Ley 6/2017 en el «petitum» de la demanda pueda atribuirse a un mero lapsus o error y habida cuenta asimismo de que no corresponde a este Tribunal Constitucional reconstruir de oficio las demandas (SSTC 73/1988, 7/1998 y 233/1999, FJ 2; y AATC 256/1991 y 291/1997), procede concluir que las letras c), d), e) y f) del artículo 3.1 de la Ley 6/2017 no constituyen objeto del presente recurso de inconstitucionalidad y que, por tanto, sobre las mismas no puede recaer ningún pronunciamiento de este Tribunal Constitucional. En consecuencia, la alegada vulneración del principio de territorialidad queda circunscrita a la letra b) del artículo 3.1 de la Ley 6/2017.

Pues bien, hecha esta precisión, hay que decir que los vicios de inconstitucionalidad que la demanda imputa a las letras a) y b) del artículo 3.1 y al inciso del artículo 6 anteriormente transcrito, de la Ley 6/2017, carecen de fundamento, tal como se argumenta a continuación.

A estos efectos se estima procedente formular, en primer lugar, una referencia general al marco constitucional y estatutario que rige en materia financiera y tributaria, con expresa alusión al alcance que según la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional cabe otorgar a la prohibición de doble imposición establecida en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA. Efectuar, en segundo lugar, un estudio comparado entre el impuesto sobre activos no productivos y el impuesto estatal y los impuestos locales que, según la demanda, gravan hechos impositivos total o parcialmente coincidentes. Y, finalmente, analizar los puntos de conexión territorial establecidos por la Ley 6/2017 en relación con los activos no productivos indicados en la letra b) de su artículo 3.1 para restringir la aplicación del impuesto al territorio de Catalunya y la supuesta vulneración del principio de territorialidad, aducida por la demanda.

Existe un amplio consenso doctrinal y jurisprudencial sobre el régimen constitucional de competencias que rige en materia tributaria.

A modo de síntesis, baste recordar que el art. 156.1 de la CE reconoce a las Comunidades Autónomas «autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias, de acuerdo con los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles», habiendo declarado este Tribunal Constitucional desde sus inicios y de forma reiterada, que la autonomía financiera constituye un instrumento indispensable para la consecución de la autonomía política (SSTC 179/1985, FJ 3; 63/1986, FJ 4; 179/1987, FJ 2; 201/1988, FJ 1; 289/2000, FJ 3; 168/2004, FJ 4; y 179/2006, FJ 3, entre otras). La autonomía financiera de la Generalitat de Catalunya se halla así mismo reconocida en los artículos 201.2 y 202.1 del Estatuto de Autonomía de Catalunya, modificado por la Ley Orgánica 6/2006 de 19 de julio (en adelante EAC).

La autonomía financiera implica la capacidad de las Comunidades Autónomas para acceder, conforme a los artículos 133.2 y 157.1 CE, a un sistema de ingresos

que les otorgue la plena disposició de mitjans financers per poder exercir, sin condicionaments indebuts i en tota su extensió, las funcions que legalmente les han sido encomendadas; es decir, para possibilitar y garantizar el ejercicio de la autonomía constitucionalmente reconocida en los artículos 137 y 156 CE (SSTC 289/2000, FJ 3; 96/2002, FJ 2, y 168/2004, FJ 4).

La autonomía financiera de las Comunidades Autónomas se manifiesta no sólo en la vertiente del gasto, en la que se hizo especial hincapié en los primeros años de vigencia de la Constitución, sino también en la vertiente de los ingresos, a la que en una segunda etapa se ha dado mayor relieve, al pasarse de una concepción de la financiación autonómica subordinada a las transferencias de los presupuestos generales del Estado, a un modelo de corresponsabilidad fiscal, en el que la financiación autonómica no sólo pivota sobre la participación en los ingresos del Estado sino también y de forma fundamental, en la capacidad de las Comunidades Autónomas para generar sus propios ingresos mediante el ejercicio de la potestad de establecer y exigir sus propios tributos que les confieren los artículos 133.2. y 157.1.b) CE (SSTC 176/1999, FJ 4; 289/2000, FJ 3; 96/2002, FJ 2; 168/2004, FJ 4) y que reitera el artículo 203.5 del EAC.

En el bien entendido que las Comunidades Autónomas deben ejercer su potestad tributaria «de acuerdo con la Constitución y las leyes» (artículo 133.2 CE), y por ello no pueden ignorar que la Constitución atribuye al Estado la titularidad de la potestad tributaria originaria (artículo 133.1 CE) y le otorga la competencia exclusiva sobre el sistema monetario (artículo 149.1.11) y en materia de hacienda general y deuda del Estado (artículo 149.1.14 CE), así como la competencia sobre las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica (149.1.13 CE 3)

De conformidad con este marco constitucional de atribución de competencias, este Tribunal Constitucional ha declarado que la autonomía no es soberanía sino un poder limitado y ha destacado que la Constitución no conciba la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas en términos absolutos, sino que su ejercicio se halla constitucionalmente condicionado por límites intrínsecos y extrínsecos que no son incompatibles con el reconocimiento constitucional de las haciendas autonómicas (SSTC 49/1995, FJ 4 y 179/2006, FJ 3).

Entre tales límites se encuentran los que derivan de los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad y progresividad en las cargas tributarias (art. 31.1 CE), de coordinación y de solidaridad (art. 156.1 CE y SSTC 11/1984, 75/1986, 146/1986, 179/1987 y 68/1996), de territorialidad de las normas y actos de las Comunidades Autónomas y de libre circulación de bienes y servicios (157.2 CE) y de estabilidad presupuestaria (art.135 CE) [SSTC 134/2011, FJ 8; 157/2011, FJ 3; y 196/2011, FJ 6].

Así mismo, la potestad tributaria que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas se halla sometida a los límites que contemplan las leyes del Estado a las que se refieren los artículos 133.2 y 157.3 CE (SSTC 49/1995, FJ 4 y 210/2012, FJ 4), singularmente la LOFCA, a la que, por mandato del art. 157.3 CE le corresponde la «función delimitadora de las competencias financieras estatales y autonómicas» (STC 192/2000, FJ 4. y STC 19/2012, FJ 11.a) y que en tanto que prevista por la propia Constitución para la delimitación de competencias, forma parte, junto con la propia Constitución y los Estatutos de Autonomía, del bloque de la constitucionalidad en materia tributaria (SSTC 72/2003, FJ 5; 48/2004, FJ 12; 31/2010, FJ 130; 32/2012, FJ 6; y 30/2015, FJ 3). De entre los límites establecidos por la LOFCA destaca, a los efectos del presente recurso, la prohibición de crear impuestos autonómicos que recaigan sobre hechos imposables ya gravados por impuestos estatales o locales contenida en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA.

Sin embargo, la jurisprudencia constitucional también ha señalado que, aunque la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas no sea absoluta y se halle sometida a las restricciones establecidas por las leyes estatales a que remiten los

artículos 133.2, 135 y 157.2 CE, dichas leyes tampoco pueden imponer límites que entrañen el vaciamiento de la potestad tributaria autonómica. En palabras de la STC 201/2012, de 14 de noviembre, FJ 4, «El poder tributario de las Comunidades Autónomas puede así ser delimitado por el Estado, salvaguardando en todo caso su propia existencia de manera que no se produzca un vaciamiento de la competencia, pues como afirmamos tempranamente «ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria» (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 3; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 3)». En el mismo sentido, las SSTC 53/2014, FJ 3.a y 71/2014, FJ 3.

Finalmente, hay que destacar que la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas se halla circunscrita al ámbito material de las competencias autonómicas al servicio de cuyo desarrollo y ejecución el art. 156.1 CE las dota de autonomía financiera.

Y así mismo interesa recordar que las Comunidades Autónomas pueden ejercer su potestad tributaria, bien con una finalidad meramente fiscal, como fuente de ingresos públicos para satisfacer sus necesidades de financiación, a la vez que instrumento de redistribución de las rentas, o bien con una finalidad no fiscal, como instrumento para alcanzar objetivos definidos en las políticas sectoriales correspondientes a los ámbitos de su competencia (SSTC 37/1987, FJ 13; 186/1993, FJ 4; 164/1995, FJ 4; 179/2006 FJ 3 y .FJ 3; 60/2013, FJ 2) y, en esa medida, también puede tener finalidades extrafiscales, entre las que se incluye la de combatir la evasión fiscal que se propone el impuesto impugnado, en el marco de las competencias tributarias de la Generalitat de Catalunya.

Este Tribunal Constitucional reconoció muy tempranamente en la STC 37/1987, FJ 13, la potestad de las Comunidades Autónomas para crear impuestos con finalidades extrafiscales:

«[...] es preciso determinar si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico. La respuesta ha de ser también afirmativa. Pues, en efecto, **ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria –y, en concreto, su poder de imposición– en relación con la consecución de objetivos no fiscales.** Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas “para el desarrollo y ejecución de sus competencias” (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal –como parte integrante de su autonomía financiera– en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reconocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las **Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal**, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía».

La STC 179/2006, FJ 3 abunda en la competencia autonómica para la creación de impuestos con función extrafiscal, supuesto en que destacando:

«la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), sino, por ejemplo, «disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles» (STC 37/1987, de 30 de noviembre, FJ



13, con relación al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas); o «coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra» (STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4, con referencia al impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento); o estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 CE (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, respecto del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente); o, en fin, proteger a las personas y los bienes en situaciones de emergencia (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 7, relativa al gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil).

**Segunda. El Impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas no vulnera el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA porque no grava el mismo hecho imponible que el impuesto estatal sobre el patrimonio**

De conformidad con lo previsto en el artículo 157.1.b) CE, el artículo 6, apartado 1 de la LOFCA reconoce a las Comunidades Autónomas la potestad de crear tributos propios. Y en los siguientes apartados 2 y 3, establece, respectivamente, dos límites infranqueables para el ejercicio de su potestad tributaria. De una parte, la prohibición de que los tributos propios recaigan sobre hechos imponibles ya gravados por el Estado (apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA). Y de otra parte, la misma interdicción de crear impuestos autonómicos que graven hechos imponibles ya sometidos a tributos locales (apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA en la redacción dada por el artículo único.3 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, que ha unificado el contenido de ambas prohibiciones –SSTC 122/2012, FJ. 3 y 210/2012, FJ 4–).

Concretamente, el artículo 6, apartados 2 y 3 de la LOFCA, en la redacción otorgada por el artículo único.3 de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, dispone:

**Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado.** Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

**Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales.** Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Según una jurisprudencia constitucional que arranca de la STC 37/1987, FJ 14, recaída en relación al apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA, actualmente extensible a su apartado 3 y reiterada, entre las más recientes, por las SSTC 122/2012 IGEC, FJ 3; 210/2012, FJ 4; 110/2014, FJ 5; 107/2015, FJ 2; 111/2015, FJ 3, 202/2015, FJ 3; 74/2016, FJ 2 y 94/2017, FJ 4, la interdicción de doble imposición establecida en los referidos apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, no puede interpretarse en el sentido de que tenga por objeto impedir a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravados por un impuesto estatal o por un impuesto local, puesto que al hallarse prácticamente todas las manifestaciones de riqueza cubiertas por dichos impuestos, ello supondría «*de facto*» vaciar de contenido la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer impuestos propios (SSTC 37/1987, FJ 14 y 186/1993, FJ 4.c).

De ahí que «sea preciso llevar a cabo una interpretación sistemática de las prohibiciones de equivalencia contenidas en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA, en consonancia con el propio reconocimiento de poder tributario que se contiene también en el apartado primero del mismo art. 6» (STC 210/2012 FJ [...]) y se deba asimismo tener presente que «según resulta incluso de los propios términos literales del precepto [...], «[l]o que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente» (SSTC 37/1987, FJ 14 y 186/1993, FJ 4.c). Ello es coherente con la verdadera finalidad de la interdicción de creación de tributos autonómicos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y los entes locales, que no es otra que la de coordinar el ejercicio de las competencias tributarias de los entes territoriales para asegurar que los ciudadanos no se hallen obligados a pagar doblemente por un mismo hecho imponible, garantizando de esta manera que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de un sistema tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE (SSTC 19/1987, FJ 4; 19/2012, FJ 3 b y 210/2012, FJ 4).

Así pues, la prohibición establecida en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, se refiere exclusivamente a la duplicidad de hechos imponibles, no a la realidad o materia impositiva que le sirve de base, que es un concepto distinto, con el que no debe confundirse.

En efecto, desde la referida STC 37/1987, FJ 14, la jurisprudencia constitucional viene afirmando que no cabe «identificar los conceptos materia imponible y hecho imponible porque ello conduciría a una “interpretación extensiva del artículo 6.2 LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene” (STC 37/1987, FJ 14)» (STC 122/2012, FJ 3) sino que, por el contrario, es preciso diferenciar entre, de una parte, la *materia imponible* u objeto del tributo constituida por toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico y que, como tal realidad fáctica es preexistente al hecho imponible; y, de otra parte, el *hecho imponible*, que es una creación normativa, un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso, para configurar cada tributo, y que constituye el exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria (SSTC 289/2000, FJ 4; 168/2004, FJ 6; y 122/2012, FJ 3).

De esa distinta naturaleza de la *materia imponible* y del *hecho imponible* se deriva que «en relación a una misma materia imponible, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» (SSTC 37/1987, FJ 14; SSTC 150/1990, FJ 3; 186/1993, FJ 4.c); 168/2004, FJ 6; 179/2006, FJ4; 122/2012, FJ 3 y 210/2012, FJ 4, entre otras).

Así mismo este Tribunal Constitucional ha destacado que «una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad» (STC 60/2013, FJ 4).

Por ello, para averiguar si se produce la doble imposición proscrita por los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, es preciso analizar el modo en que el legislador articula, en cada caso, el hecho imponible.

Y puesto que el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico, para determinar si un impuesto autonómico recae sobre un hecho imponible gravado por un impuesto estatal o por un tributo local, es preciso comparar ambas figuras tributarias partiendo de la redacción que los legisladores estatal y autonómico hayan dado

al hecho imponible de los impuestos supuestamente coincidentes (STC 122/2012, FJ 3). Si bien, como indica la STC 122/2012, FJ 4, dicho análisis comparativo no sólo «puede hacerse depender de los términos que el legislador, a su discreción, haya utilizado, ya que “las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas” [SSTC 269/1994, de 10 de noviembre, FJ 4; 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4; 185/1995, de 5 de diciembre, FJ 6 b); 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 5; 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; 121/2005, de 10 de mayo, FJ 6; y 73/2011 de 19 de mayo, FJ 4]. Por ello no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; y 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A)».

Sin embargo, para dilucidar si los hechos imponibles son coincidentes, el análisis comparativo no debe referirse sólo a la definición del hecho imponible realizada por el legislador sino que debe extenderse a los restantes elementos del tributo conectados con el hecho imponible, como son los sujetos pasivos, la base imponible y los demás elementos de cuantificación del hecho imponible, como la cuota tributaria o los supuestos de exención, así como la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o, en alguno de sus elementos (SSTC 289/2000, FJ 5; 122/2012, FJ 4; 210/2012, FJ 4; 30/2015, FJ 3; 74/2016, FJ 2 y 94/2017, FJ 4.b).

Respecto a la finalidad extrafiscal de los impuestos como elemento de comparación a efectos de establecer la identidad o la distinta naturaleza de los tributos, este Tribunal Constitucional ha señalado que, si bien uno de los elementos a analizar la comparación es la concurrencia de finalidades extrafiscales, «para que dicha finalidad extrafiscal pueda tener consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre efectivamente reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; y 122/2012, FJ 4, entre otras)». (STC 74/2016, FJ 2)

Y ha precisado que «[c]on carácter general, pueden calificarse de extrafiscales aquellos tributos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio, ya que, como reiteramos en la STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c), “de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4); 53/2014, 6 c), y 60/2013, de 13 de marzo FJ 3].» (STC 74/2016, FJ 2).

Según la demanda, el impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas infringe el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA, porque grava el mismo hecho imponible que el impuesto estatal sobre el Patrimonio.

Pero como se verá a continuación, el análisis comparado del hecho imponible y de los elementos esenciales de ambos tributos, así como de su respectiva finalidad, pone de relieve que no concurren la identidad de hechos imponibles, ni por tanto la alegada inconstitucionalidad mediata del Impuesto por infracción del artículo 6, apartado 2 de la LOFCA.

Así, el impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas es un impuesto directo, de carácter personal que recae sobre las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica con objeto mercantil, y que según indica el Preámbulo de la Ley 6/2017, más allá de sus funciones recaudatorias y redistributivas propias de todo tributo, tiene primordialmente la finalidad extrafiscal de disuadir las estrategias de elusión fiscal de algunos ciudadanos que trasladan la titularidad de bienes suntuarios de uso privado y personal (residencias, automóviles de alta gama, yates, aeronaves, etc.) a personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica de carácter comercial, con la intención de ocultar su capacidad económica real y eludir de este modo las cargas tributarias que por su riqueza les corresponderían.

Esa condición del impuesto como instrumento contra la elusión fiscal se pone de relieve en la definición del hecho imponible contenida en el artículo 3 de la Ley 6/2017. Así, según el artículo 3, apartado 1, de la Ley 6/2017, el hecho imponible del impuesto sobre activos no productivos lo constituye la tenencia de bienes inmuebles, vehículos de motor con una potencia igual o superior a los 200 caballos, embarcaciones de ocio, aeronaves, objetos de arte y antigüedades con valor superior al establecido por la Ley del patrimonio histórico y las joyas, sólo cuando se trate de bienes improductivos, condición que según el artículo 4 de la Ley 6/2017 concurre cuando no están afectos a una actividad económica o se ceden gratuitamente o mediante precio inferior al de mercado, a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas vinculadas a ellos para su uso propio o aprovechamiento privado y únicamente cuando su tenencia corresponda a los sujetos pasivos definidos en el artículo 6 de la Ley 6/2017, esto es, cuando la ostenten personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, de carácter mercantil.

Literalmente, según el artículo 3 de la Ley 6/2017:

*«Hecho imponible*

1. Constituye el hecho imponible del impuesto sobre los activos no productivos la tenencia del sujeto pasivo, en la fecha del devengo del impuesto, de los siguientes activos, siempre que no sean productivos y estén ubicados en Cataluña:

- a) Bienes inmuebles.
- b) Vehículos a motor con una potencia igual o superior a doscientos caballos.
- c) Embarcaciones de ocio.
- d) Aeronaves.
- e) Objetos de arte y antigüedades con un valor superior al establecido por la Ley del patrimonio histórico.
- f) Joyas».

Conforme al artículo 3, apartado 2, de la Ley 6/2017, la tenencia de los activos viene determinada por:

- «a) La titularidad de un derecho real de superficie, de usufructo, de uso o de propiedad [...].
- b) El uso como consecuencia de la cesión derivada de la realización de una operación de arrendamiento financiero o como consecuencia de la adquisición del bien con reserva de dominio.
- c) El uso derivado de cualquier acuerdo que, con independencia de su instrumentación jurídica, permita la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del acuerdo».

Y su condición de activos improductivos se da, según establece el artículo 4.1 de la Ley 6/2017, en los siguientes supuestos:

- «a) Si se ceden de forma gratuita a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas vinculadas a los mismos, directamente o mediante entidades participadas por cualquiera de ellos, y que los destinan total o parcialmente al uso propio o al aprovechamiento privado, salvo que su utilización constituya rendimien-

to en especie, de acuerdo con lo dispuesto por la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas. [...]

b) Si se cede su uso, mediante precio, a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas físicas vinculadas a estos, o a entidades participadas por cualquiera de ellos, para ser destinados total o parcialmente a usos o aprovechamientos privados, salvo que los propietarios, socios, partícipes o personas vinculadas satisfagan para la cesión del bien el precio de mercado, trabajen de forma efectiva en la sociedad y perciban por ello una retribución de importe superior al precio de cesión. Se consideran activos productivos los que son arrendados a precio de mercado a los propietarios, socios y partícipes o a personas vinculadas a estos, o a entidades participadas por cualquiera de ellos, y son destinados al ejercicio de una actividad económica.

c) Si no están afectos a ninguna actividad económica o de servicio público. Son activos afectos a una actividad económica los que, como factor o medio de producción, se utilizan en la explotación de la actividad económica del sujeto pasivo».

En cuanto a los sujetos pasivos, el artículo 6 de la Ley 6/2017 dispone:

*«Sujetos pasivos*

Son sujetos pasivos del impuesto sobre los activos no productivos, a título de contribuyentes, las personas jurídicas y las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general. En todos los casos el sujeto pasivo debe tener objeto mercantil»

La referencia a la normativa tributaria general que formula el precepto transcrito debe entenderse hecha al artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), según el cual «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

Como se ve, el artículo 6 de la Ley 6/2017 contempla dos clases de sujetos pasivos, atendiendo a la distinta formalización de las entidades comerciales que se someten a imposición: de una parte, las personas jurídicas de carácter comercial, que es la forma mayoritariamente adoptada por las entidades mercantiles y de otra, las entidades sin personalidad jurídica, de carácter comercial, que es una modalidad minoritaria bajo la que eventualmente pueden operar las entidades comerciales.

La base imponible se determina en el artículo 7.1 de la Ley 6/2017:

*«Base imponible*

1. La base imponible del impuesto sobre los activos no productivos está constituida por la suma de los valores correspondientes a todos los activos no productivos a los que se refiere el artículo 3».

Respecto a la valoración de los activos sujetos a imposición, el apartado 2 del artículo 7 de la Ley 6/2017 establece que los bienes inmuebles se valorarán por su valor catastral (letra a); y los vehículos a motor, embarcaciones y aeronaves, (letra b), así como los objetos de arte, antigüedades y joyas (letra c), se valorarán por su valor de mercado.

En resumen, el impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas es un impuesto personal, creado primordialmente con la finalidad extrafiscal de evitar ciertas prácticas de elusión fiscal por parte de ciudadanos que trasladan la titularidad de bienes suntuarios de consumo propio a estructuras societarias con el objeto de minorar la carga tributaria que por su riqueza les correspondería y que con la voluntad de disuadir esas prácticas evasivas grava la tenencia por parte de personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica, de carácter comercial, de bienes inmuebles, vehículos de gama alta, embarcaciones de ocio, aeronaves, objetos de arte, antigüedades y joyas, en la medida en que constituyan activos no productivos, es decir, cuando se cedan, gratuitamente o mediante precio inferior al de mercado,

a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas vinculadas a los mismos, para su uso propio o aprovechamiento privado o no se hallen afectos a ninguna actividad económica o de servicio público.

Pasando ahora a analizar el impuesto sobre el Patrimonio (IP), su regulación se contiene en la Ley 19/1991, de 6 de junio, que estableció el Impuesto sobre el Patrimonio en sustitución del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio neto de las Personas físicas, creado con carácter temporal por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Se trata de un impuesto estatal, si bien su rendimiento, gestión, liquidación, recaudación y revisión en vía administrativa ha sido delegado por el Estado a las comunidades autónomas mediante 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.

En cuanto a sus características, el artículo 1 de la Ley 19/1991, establece:

*Naturaleza y objeto del Impuesto.*

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas

El concepto de patrimonio neto, se determina en el párrafo segundo del mismo artículo 1 de la Ley 19/1991, que dispone:

*Patrimonio neto*

A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

El artículo 3 de la Ley 19/1991 delimita el hecho imponible en los siguientes términos:

*Hecho imponible.*

Constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo I de esta Ley.

Respecto a los sujetos pasivos, el artículo 5 de la Ley 19/1991 establece que:

*Sujeto pasivo.*

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos [...]

b) 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 territorio español [...].

La base imponible se regula en el artículo 9 de la Ley 19/1991:

*Base imponible. Concepto.*

Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

A efectos de determinar la base imponible, la valoración de los bienes y derechos de contenido económico que integran el patrimonio neto se fija, en el caso de los bienes inmuebles, por el mayor valor de los tres que establece el artículo 10 de la Ley 19/1991 (el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición) y la valoración

de las joyas, vehículos, embarcaciones y aeronaves, así como la de los objetos de arte y antigüedades, por el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto, según disponen los artículos 18 y 19 de la Ley 19/1991, respectivamente.

Por último, en cuanto a la finalidad del impuesto sobre el Patrimonio, cabe recordar que la Ley 19/1991 de creación del impuesto trató de superar el carácter esencialmente censal e informativo para la gestión de otros impuestos, que tenía el precedente impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas, establecido por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal a fin de otorgarle un carácter redistributivo de la renta y la riqueza y de actuación complementaria de los impuestos directos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, la carga fiscal del Impuesto sobre el Patrimonio fue eliminada, sin derogar el impuesto, por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que suprimió el gravamen del Impuesto (bonificación del 100% de la cuota íntegra y supresión de la obligación de declarar), al estimar que los cambios socioeconómicos y normativos experimentados impedían que el impuesto pudiera cumplir los objetivos redistributivos para los que había sido creado, puesto que gravaba principalmente patrimonios medios.

El restablecimiento efectivo del impuesto, en los términos ahora vigentes –ya que a pesar de haberse reimplantado con carácter temporal, ha sido sucesivamente prorrogado<sup>1</sup>–, se realizó mediante el Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre y tuvo como finalidad incrementar los ingresos públicos en los momentos iniciales de la grave crisis económica iniciada el año 2007. Esta finalidad recaudatoria se hace explícita en el Preámbulo del referido Real Decreto-ley 13/2011, en el que se señala que «La necesidad de asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo aconseja la adopción de nuevas medidas tributarias que refuercen los ingresos públicos [...] las circunstancias actuales y los efectos de la crisis económica hacen necesario el restablecimiento efectivo del Impuesto sobre el Patrimonio, de tal manera que quienes más tienen contribuyan en mayor medida a la salida de la crisis reforzando el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria asumidos por España [...] **el objetivo del restablecimiento del gravamen del impuesto es la obtención de una recaudación adicional**, al mismo tiempo que reforzar el principio de equidad, lo que se logrará permitiendo gravar la capacidad contributiva adicional que la posesión de un gran patrimonio representa».

Una vez descritos los hechos imposables y los elementos esenciales del impuesto sobre los activos no productivos y del impuesto sobre el patrimonio, procede ahora analizar si se dan coincidencias entre ambos determinantes de la doble imposición proscrita por el artículo 6, apartado 2 de la LOFCA.

En cuanto al hecho imponible, se observa que la definición del hecho imponible contenida en uno y otro impuesto no coinciden. Así, en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio el hecho imponible lo constituye la titularidad del patrimonio neto de las personas físicas (conjunto de bienes y derechos de contenido económico, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor). En cambio, en el impuesto sobre activos no productivos el hecho imponible consiste en la tenencia por entidades comerciales de los activos no productivos siguientes: bienes inmuebles, vehículos de motor con una potencia igual o superior a doscientos caballos, embarcaciones de ocio, aeronaves, objetos de arte, antigüedades y joyas.

Puede observarse que la materia imponible de ambos impuestos coincide parcialmente, puesto que en los dos impuestos la fuente de riqueza sometida a tributación la constituye la titularidad o tenencia de bienes y derechos de contenido económico, pero las circunstancias elegidas por el legislador como exponente de

---

1. El Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, lo prorroga durante el año 2017.

la verdadera riqueza que se somete en cada caso a tributación, y que constituye el hecho imponible, no son las mismas.

Así, en el impuesto sobre el Patrimonio, la obligación tributaria nace de la mera titularidad de bienes y derechos de contenido económico por parte de personas físicas definiéndose el hecho imponible por «la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto» (art. 3 Ley 19/1991). En cambio, en el impuesto sobre activos no productivos, lo que se somete a tributación es la tenencia de activos no productivos por parte de entidades comerciales, y el hecho imponible lo constituye la tenencia del sujeto pasivo de determinados bienes muebles y de bienes inmuebles, sólo si son improductivos.

Existe por tanto una distinta delimitación del hecho imponible de ambos impuestos: la titularidad del **patrimonio neto** de las **personas físicas**, en el caso del impuesto sobre el patrimonio y la tenencia de **determinados activos improductivos**, por parte de **entidades comerciales** en el supuesto del impuesto sobre activos no productivos.

La diferencia de hechos imposables que se da entre ambos impuestos es análoga a la que declararon las SSTC 37/1987, FJ 14 y 186/1993, FJ.4.c) en relación con otros impuestos autonómicos, supuestamente coincidentes con el impuesto sobre el Patrimonio y con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (en la actualidad, IBI) que gravaban la infrautilización de fincas rústicas con la finalidad extrafiscal de inducir a sus titulares a respetar la función social que el artículo 33.2 CE impone a la propiedad, de forma análoga a como el impuesto sobre activos no productivos grava la tenencia de activos no productivos, con el fin de combatir la evasión fiscal e incentivar a las entidades comerciales sujetas al impuesto, a utilizar su patrimonio de una forma más eficiente, según reza el apartado I del Preámbulo de la Ley 6/2017.

Así, según la STC 186/1993, FJ.4.c):

«[...], en el supuesto que nos ocupa no puede afirmarse que esa duplicidad de hechos imposables se produzca, pues, como ya hemos visto, **el hecho imponible del “Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento” lo constituye “la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento”**, calificación que se adoptará cuando concurren las circunstancias señaladas en el art. 18 y con arreglo al procedimiento previsto en el art. 19, ambos de la misma Ley. Sin embargo, **el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio es notoriamente distinto, por cuanto en la actualidad lo constituye “la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto [...]”**, constituyendo el patrimonio neto de la persona física»... el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder» (arts. 1, pfº. 2º, y 3, pfº. 1º, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

Resulta de este modo palmario que no **cabe identificar la «infrautilización» de fincas rústicas** –hecho imponible del impuesto extremeño– **con la titularidad del «conjunto de bienes y derechos de contenido económico» aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas**, que es el hecho que grava el impuesto estatal. Consecuentemente debe concluirse que la Ley extremeña tampoco ha infringido el art. 6.2 de la LOFCA.

Tampoco existe identidad entre los demás elementos esenciales de ambos impuestos, conectados con el hecho imponible.

Así, los sujetos pasivos de uno y otro impuesto son distintos. En efecto, el impuesto sobre el patrimonio recae sobre las personas físicas (artículo 5 de la Ley 19/1991). En cambio, el impuesto sobre activos no productivos grava las entidades con objeto mercantil, si bien como ya se ha indicado, contempla dos clases de sujetos pasivos, en función de su personificación, de una parte, las personas jurídicas, que es la forma adoptada por la mayor parte de entidades mercantiles y de otra parte, las minoritarias entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, que según el artículo



35.4 de la LGT pueden ser obligados tributarios cuando la ley reguladora del impuesto así lo establezca.

Tanto el Dictamen del Consejo de Estado como el Abogado del Estado en su demanda, reconocen que no existe identidad de sujetos pasivos entre el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre los activos no productivos cuando los sujetos pasivos del impuesto autonómico son personas jurídicas de carácter comercial.

Pero, consideran que cuando los sujetos pasivos del impuesto autonómico son las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 LGT, se da la doble imposición prohibida por el artículo 6.2 de la LOFCA. Según el Consejo de Estado y el Abogado del Estado esta doble imposición se produce porque las entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 LGT se rigen, a efectos fiscales, por el criterio de atribución de rentas según el cual las rentas de las mismas se imputan a sus socios, herederos, comuneros o partícipes. Lo que a su juicio implica que la tenencia por personas físicas de unos mismos activos puede quedar gravada, a la vez, por el impuesto estatal de patrimonio, y por el impuesto autonómico sobre activos no productivos de las personas jurídicas, produciéndose de esta manera una doble tributación. De ahí que en el suplico de la demanda el Abogado del Estado solicite la declaración de inconstitucionalidad y subsiguiente nulidad del inciso del artículo 6 de la Ley 6/2017 *«entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general»*.

En contra de la anterior argumentación, hay que decir que el artículo 5 de la Ley 19/1991 sólo incluye como sujetos pasivos del impuesto sobre el Patrimonio a las personas físicas, por lo que quedan excluidas las personas jurídicas así como las entidades sin personalidad jurídica y, en consonancia con esa exclusión, tampoco contempla un régimen específico de atribución de la titularidad patrimonial para someter a imposición a las entidades sin personalidad jurídica que constituyan un patrimonio separado susceptible de imposición, como sí que establece el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y reitera el artículo 6.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (ISO), según el cual las rentas de las citadas entidades se atribuyen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, a efectos del IRPF.

Y por otra parte, hay que señalar que el artículo 7 de la Ley 19/1991 que invoca la demanda para sostener la sujeción de las referidas entidades sin personalidad jurídica al impuesto sobre el Patrimonio y la subsiguiente aplicación del criterios de atribución de rentas a las personas físicas que las componen, no contiene ninguna regulación al respecto, sino que se limita a establecer distintas reglas para atribuir a los sujetos pasivos –las personas físicas– la titularidad de los elementos patrimoniales sujetos a tributación, incluyendo diversas remisiones a la legislación civil correspondiente.

La inexistencia de una norma legal que, a efectos del impuesto del patrimonio, atribuya el patrimonio neto de las entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT a las personas físicas que las componen, impide, por tanto, que concurra el supuesto de doble imposición alegada por el Abogado del Estado.

Pero además, interesa señalar que el criterio de atribución de rentas que establecen las leyes reguladoras de determinados impuestos para distribuir internamente la carga tributaria de las entidades sin personalidad jurídica entre sus socios, comuneros o partícipes, no produce el efecto que parece deducir la demanda, de modificar la relación tributaria y desplazar la condición de obligados tributarios de las referidas entidades sin personalidad jurídica, a las personas físicas que las integran, porque esta interpretación vacía y deja sin efecto el contenido normativo del mencionado artículo 35.4 de la LGT.

En efecto, el artículo 35.4 de la LGT atribuye a las entidades sin personalidad jurídica la condición de obligados tributarios y, por tanto, de sujetos tributarios au-

tónomos, susceptibles de imputación fiscal directa e independiente de las personas físicas que formen parte de las mismas, cuando la ley de creación del impuesto así lo establezca, como ocurre en el caso de la Ley 6/2017, de creación de impuesto sobre activos no productivos. En concordancia con su condición de obligado tributario autónomo, la disposición adicional sexta.1 de la LGT, establece que las entidades sin personalidad a que se refiere el citado artículo 35.4 de la LGT, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, cuya composición regula la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero.

La atribución de la condición de obligados tributarios a estas entidades carentes de personalidad jurídica, cumple una función esencial como garantía del crédito tributario, ya que comporta la existencia de una única obligación tributaria imputable a la entidad sin personalidad jurídica, a título de contribuyente, de la que son cotitulares y responsables solidarios, las distintas personas físicas que como socios, partícipes o comuneros forman parte de las mismas, habida cuenta de que a diferencia del carácter mancomunado de las obligaciones que resulta de la legislación civil, en el ámbito tributario, de conformidad con el artículo 35.7 de la LGT «la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la Ley propia de cada tributo establezca lo contrario». Ello significa que no hay una diversidad de obligaciones y de sujetos obligados equivalentes a las personas físicas integrantes de la entidad sin personalidad jurídica, sino un único sujeto pasivo y una única obligación, de la que son cotitulares y responsables solidarios todas las personas físicas que la integran

Por tanto, en caso de impago del sujeto pasivo, la Administración tributaria puede girar la deuda tributaria a cualquiera de los comuneros, socios o partícipes de la entidad sin personalidad jurídica, que debe responder solidariamente por la totalidad de su importe, sin perjuicio de las repercusiones internas que procedan sobre el resto de sus miembros.

En aplicación del artículo 35.4 de la LGT, el artículo 6 de la Ley 6/2017 ha incluido como sujeto pasivo del impuesto sobre activos no productivos a las entidades sin personalidad jurídica indicadas en el citado precepto. Y esa condición de obligados tributarios autónomos no puede quedar alterada, a riesgo de un vaciamiento del contenido normativo del referido artículo 35.4 de la LGT que constituiría un fraude de ley, por el hecho de que a efectos del reparto interno de la deuda tributaria, se estimase aplicable, a pesar de que la Ley 6/2017 no lo contempla expresamente, el criterio de atribución de rentas en términos análogos a los que establecen el artículo 8.3 de la Ley 35/2006, del IRPF y el artículo 6 Ley 27/2014 del ISO. Por ello procede concluir que no existe identidad formal de sujeto pasivo entre el impuesto sobre activos no productivos cuando recae sobre las entidades sin personalidad jurídica de carácter comercial, y el impuesto sobre el patrimonio, que grava la titularidad por parte de personas físicas, de bienes y derechos económicos.

A todo lo anterior hay que añadir que aun en el caso de no admitirse la argumentación precedente y de estimarse que la titularidad por personas físicas de unos mismos bienes queda sometida al impuesto estatal sobre el Patrimonio y al impuesto autonómico sobre activos no productivos, tampoco se produciría una duplicidad de hechos imposables contraría al artículo 6.2 de la LOFCA porque, como ya se ha dicho reiteradamente, dicho precepto prohíbe la duplicidad de hechos imposables, pero no excluye que una misma riqueza o materia imponible se someta a varios tributos con finalidades distintas.

En este caso no existe identidad entre los hechos imposables del impuesto sobre el Patrimonio y del impuesto sobre activos no productivos, porque en el impuesto sobre el Patrimonio, con finalidad esencialmente recaudatoria, el hecho imponible lo constituye la titularidad de bienes y derechos de contenido económico, mientras que en el impuesto autonómico sobre activos no productivos, creado primordialmente con la finalidad extrafiscal de combatir la elusión fiscal, el hecho imponible

lo constituye la tenencia por entidades comerciales de determinados activos por el hecho de no ser productivos.

Por último, ya se ha avanzado que tampoco existen coincidencias en las finalidades de ambos impuestos. El impuesto sobre el patrimonio tiene una finalidad primordialmente recaudatoria, tal como reconoce el Preámbulo del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, que procedió a restablecer la efectividad del impuesto en los términos actualmente vigentes, con el fin de obtener una «recaudación adicional de recursos públicos». En cambio, el impuesto sobre activos no productivos, no nace con finalidad recaudatoria, aunque también cumpla esa función, sino que tiene esencialmente la finalidad extrafiscal de disuadir ciertas estrategias de elusión fiscal, mediante el gravamen de activos no productivos, de uso y disfrute de personas físicas, cuya tenencia transfieren a sujetos comerciales, para ocultar su patrimonio y reducir la carga tributaria que por su riqueza les correspondería.

Y si bien el Preámbulo de la Ley 6/2017 reconoce que el impuesto sobre activos no productivos también cumple una función recaudatoria, a la vez que redistributiva, en tanto que incrementa la presión fiscal sobre las personas jurídicas que poseen un mayor volumen de activos no productivos, ello no significa que el impuesto pierda su finalidad extrafiscal puesto que ambas finalidades, extrafiscal y recaudatoria, no sólo son compatibles sino que son inevitablemente concurrentes, como ha reconocido este Tribunal Constitucional, entre otras en la STC 74/2016, FJ 2, en la que ha señalado que «Con carácter general, pueden calificarse de extrafiscales aquellos tributos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, **todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio**, ya que, como reiteramos en la STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c), “de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4); 53/2014, 6 c), y 60/2013, de 13 de marzo FJ 3]».

El Abogado del Estado sostiene que, conforme declara el Preámbulo de la Ley 6/2017, el impuesto sobre activos no productivos tiene, como todos los impuestos, finalidades recaudatorias y redistributivas y niega en cambio que tenga la finalidad extrafiscal de combatir la elusión fiscal, a la que también alude dicho Preámbulo, porque, a su entender, todo impuesto está dirigido a evitar la elusión y el fraude fiscal. Según el Abogado del Estado, el impuesto sobre los activos no productivos es una medida estrictamente fiscal, carente de finalidades extrafiscales.

Esta argumentación debe rechazarse porque parte del error de considerar que la lucha contra la evasión y el fraude fiscal es consubstancial a todos los impuestos. Sin embargo, lo verdaderamente inherente a todo impuesto es la función recaudatoria, no la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, que cuenta con mecanismos específicos, bien de carácter sancionador y penal en el caso de la evasión fiscal, bien de mejora normativa, en el caso de la elusión fiscal, con objeto de colmar lagunas legales para impedir operaciones de ingeniería tributaria que permiten ocultar riqueza y eludir el pago de impuestos. Como indica el Preámbulo de la Ley 6/2017, apartado I, «*in fine*», la ocultación de la verdadera titularidad de los activos, que el impuesto sobre activos no productivo pretende disuadir, constituye «una práctica elusiva e insolidaria que genera pérdida de recaudación, graves iniquidades horizontales y verticales y una pérdida de eficiencia económica». El mismo Preámbulo apartado I, explicita la voluntad del legislador de crear el impuesto como instrumento para revertir esas prácticas insolidarias al indicar que: «**El hecho de grabar unos activos no afectos a la actividad económica posibilita que las personas jurídicas sujetas al impuesto**

**intenten utilizar su patrimonio de una forma más eficiente con la sustitución de activos improductivos por otros más rentables.»**

La finalidad extrafiscal del impuesto sobre los activos no productivos, se pone especialmente de relieve por el hecho de que a tenor del artículo 4.1.c) de la Ley 6/2017, los sujetos pasivos pueden quedar exentos del impuesto, si, voluntariamente afectan los activos no productivos a una actividad económica o de servicio público.

De todo lo expuesto se infiere que no existe coincidencia de hechos imposables entre el Impuesto sobre el Patrimonio (patrimonio neto de las personas físicas) y el Impuesto sobre activos no productivos (activos no productivos de entidades comerciales); que uno y otro impuesto tienen finalidades diversas (función recaudatoria en el caso del impuesto sobre el patrimonio y finalidad extrafiscal, disuasoria de prácticas de elusión fiscal, en el supuesto del Impuesto sobre activos no productivos); y que tampoco existe identidad de sujetos pasivos (personas físicas, en el caso del impuesto sobre el patrimonio y personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica de carácter comercial, en el supuesto del Impuesto sobre activos no productivos).

Dado que el análisis comparado entre el impuesto sobre el Patrimonio y el impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas pone de relieve que no existe coincidencia, ni en la definición del hecho imponible, ni tampoco en los otros elementos esenciales de dichos impuestos vinculados al hecho imponible, como son los sujetos pasivos y su finalidad, cabe concluir, de conformidad con la jurisprudencia constitucional reseñada, que no concurre la doble imposición prohibida por el apartado 2 del artículo 6 de la LOFCA.

**Tercera. El Impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas no vulnera el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA porque no grava el mismo hecho imponible que los impuestos locales sobre los bienes inmuebles (IBI) y sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM)**

El Abogado del Estado también alega que el impuesto sobre los activos no productivos incurre en la doble imposición vetada por el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA porque recae sobre el mismo hecho imponible gravado por dos impuestos locales obligatorios: el impuesto sobre los bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM).

Para discernir si se da esa identidad de hechos imposables es preciso proceder, como se ha hecho en el anterior apartado respecto al Impuesto sobre el patrimonio, a realizar un análisis comparado del hecho imponible del impuesto sobre los activos no productivos y el de los impuestos locales, IBI y IVTM, supuestamente coincidentes, así como de los elementos esenciales de dichos impuestos, vinculados al hecho imponible, incluida su finalidad.

**A) El impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas no grava el mismo hecho imponible que el impuesto local sobre bienes inmuebles (IBI), por lo que no vulnera el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA**

El IBI, regulado en el artículo 60 a 77 del TRLHL es un impuesto municipal de exacción obligatoria, directo, de carácter real, puesto que grava la titularidad de derechos reales sobre los bienes inmuebles, atendiendo al valor de los mismos, al margen de las circunstancias de los sujetos pasivos.

– *Artículo 61. Hecho imponible y supuestos de no sujeción.*

«1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos. b) De un derecho real de superficie. c) De un derecho real de usufructo. d) Del derecho de propiedad».

– *Sujeto pasivo* (artículo 63 TRLHL)

«1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto».

– *Base imponible* (artículo 65. TRLHL)

«La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.»

– *Finalidad*

El IBI es un impuesto municipal obligatorio, establecido por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, que supuso la supresión de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana y el Impuesto Municipal sobre Solares y cuya creación tuvo una finalidad esencialmente recaudatoria, constituyendo el principal tributo recaudatorio de las Haciendas Locales y la mayor fuente de financiación local.

En la actualidad se halla regulado en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

La finalidad recaudatoria del IBI ha sido reconocida por este Tribunal Constitucional en la STC 179/2006, FJ 5: «Pues bien, de la regulación anterior se desprende que el impuesto sobre bienes inmuebles es un tributo **con un fin fiscal, esto es, allegar medios económicos a las haciendas locales para financiar su gasto público** [...]».

De las determinaciones legales transcritas se infiere que el IBI es un impuesto municipal de carácter real, que grava la titularidad dominical y de otros derechos reales sobre los bienes inmuebles por parte de personas físicas y jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.3 LGT, cuya finalidad es la recaudación de recursos para la financiación de las haciendas locales.

La comparación de las características del IBI que se acaban de indicar con las que presenta el impuesto sobre activos no productivos permite observar grandes divergencias entre ambos.

Así, a diferencia del carácter real del IBI, el impuesto sobre activos no productivos es un impuesto personal. Frente al hecho imponible del IBI, constituido por la titularidad dominical o de otros derechos reales sobre inmuebles, el hecho imponible del impuesto sobre activos no productivos viene determinado por la tenencia de bienes muebles e inmuebles no productivos. En contraste con los sujetos pasivos del IBI, que son las personas, físicas y jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT por la simple titularidad de los derechos sujetos a imposición, los sujetos pasivos del impuesto sobre activos no productivos son las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica de carácter comercial, por la tenencia de activos no productivos. Y, por último, la finalidad de ambos impuestos también es distinta, porque frente a la función recaudatoria propia del IBI, el impuesto sobre activos no productivos tiene primordialmente la finalidad extrafiscal, de combatir la elusión fiscal.

Aunque la demanda sostiene que existe una coincidencia parcial en el hecho imponible de ambos impuestos, lo cierto es que dicha coincidencia parcial solo se produce en el objeto o materia imponible puesto que, ciertamente, el impuesto sobre el patrimonio grava la titularidad de bienes inmuebles y a su vez el impuesto sobre activos no productivos incluye los bienes inmuebles entre los activos sujetos a tributación. Pero ello no significa que exista la coincidencia de hechos imponibles alegada porque las circunstancias determinadas por el legislador en uno y otro impuesto para definir el hecho imponible son distintas. Así, en el caso del IBI la circunstancia seleccionada por el legislador como hecho imponible es la mera titularidad de

derechos reales sobre bienes inmuebles por parte de personas físicas y jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. En cambio, en el supuesto del impuesto sobre activos no productivos el hecho imponible lo integra la tenencia por parte de entidades comerciales (personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica) de activos no productivos

La improcedencia de equiparar la simple titularidad de derechos reales sobre bienes inmuebles gravadas por el IBI, con la tenencia por entidades comerciales de activos no productivos, que es el hecho imponible del impuesto sobre activos no productivos, deriva directamente de la doctrina establecida en las SSTC 37/1987 y 186/1993, antes referidas, en las que este Tribunal Constitucional descartó taxativamente la identidad entre el hecho imponible de la Contribución territorial rústica y pecuaria, antecesor del actual IBI, y los hechos imponibles de los impuestos andaluz y extremeño que se impugnaban y que, en forma análoga al impuesto autonómico aquí cuestionado, gravaban la infrutilización de la tierra con la finalidad para inducir a sus titulares a satisfacer la función social que el artículo 33.2 CE impone a la propiedad, del mismo modo que el impuesto sobre activos no productivos grava la tenencia por entidades comerciales de activos no productivos con objeto de impedir que constituyan un medio de evasión fiscal e inducir a su vez a su sustitución por activos productivos.

**B) El impuesto sobre activos no productivos de las personas jurídicas no grava el mismo hecho imponible que el impuesto local sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM) y por tanto no vulnera el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA**

El impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica (IVTM) es, junto al IBI y al Impuesto sobre Actividades económicas, un impuesto municipal de exacción obligatoria, establecido por la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, con la misma finalidad de recaudar recursos para financiar las haciendas locales. Su regulación se contiene, en la actualidad, en los artículos 92 a 99 del texto refundido de la Ley de Haciendas locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004 de 5 de marzo (TRLHL)

El IVTM es un impuesto real que recae sobre los vehículos de tracción mecánica, de carácter directo. Sus elementos esenciales son:

– *Hecho imponible* (artículo 92 del TRLHL)

Según el artículo 92.1 del TRLHL el hecho imponible lo constituye:

«la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría»

Conforme al artículo 92.2 del TRLHL

«Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos»

– *Sujetos pasivos* (artículo 94 TRLHL).

«Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación.

En la demanda el Abogado del Estado sostiene que el impuesto sobre activos no productivos vulnera la prohibición de doble imposición del apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA porque somete a tributación autonómica la tenencia de vehículos de tracción mecánica de potencia igual o superior a 200 caballos que ya está gravada por el impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, de manera que la titularidad de los mismos bienes genera dos obligaciones tributarias distintas.

Tampoco en este caso concurre la doble imposición alegada en la demanda, porque, una vez más hay que recordar que para que exista la doble imposición que prohíbe el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA no basta con que los impuestos recaigan sobre el mismo objeto o materia imponible, sino que es preciso que se dé una identidad de hechos imponibles, es decir que exista coincidencia de las circuns-

tancias de la realidad elegidas por el legislador como exponente de la riqueza sujeta a tributación. Sin que para establecer esa posible identidad sea suficiente detenerse en la definición formal del hecho imponible efectuada por el legislador, sino que sea preciso analizar los demás elementos esenciales del impuesto vinculados con el hecho imponible

Y en este caso las circunstancias seleccionadas por el legislador para delimitar el hecho imponible de ambos impuestos y algunos de sus elementos esenciales vinculados a los respectivos hechos imponibles, no son coincidentes.

Así, el IVTM es un impuesto real, mientras que el impuesto sobre activos no productivos es un impuesto personal. De otra parte, el hecho imponible del IVTM viene definido por la titularidad por parte de personas físicas y jurídicas y de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT de los vehículos de tracción mecánica, aptos para la circulación por vías públicas. En cambio el hecho imponible del impuesto sobre activos no productivos lo constituye la tenencia por parte de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, de carácter comercial, de vehículos de tracción mecánica de potencia igual o superior a 200 caballos, que sean improductivos, es decir, que se cedan, gratuitamente o mediante precio inferior al de mercado, a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas vinculadas a los mismos, para su uso propio o aprovechamiento privado o no se hallen afectos a ninguna actividad económica o de servicio público. Y por último su finalidad es distinta, recaudatoria en el caso del IVTM y de carácter extrafiscal, destinada a combatir la evasión fiscal, en el supuesto del impuesto sobre activos no productivos.

#### **Cuarta. El Impuesto sobre activos no productivos no vulnera el principio de territorialidad de las competencias autonómicas**

Por último la demanda imputa a la Ley 6/2017 la vulneración del principio de territorialidad de las competencias tributarias autonómicas establecido en el artículo 157.2 CE y en el artículo 9 de la LOFCA como límite a la potestad tributaria de las comunidades autónomas, porque según el Abogado del Estado la Ley 6/2017 no determina, respecto a los activos no productivos sometidos al impuesto que se relacionan en las letras b), c), d), e) y f) de su artículo 3.1, los puntos de conexión necesarios para asegurar que el impuesto quede circunscrito al ámbito territorial de Catalunya.

En este punto procede recordar que el acuerdo del Consejo de Ministros y la resolución del Presidente del Gobierno de 28 de julio de 2017 que dispusieron la interposición del recurso, así como el escrito de demanda, sólo hacen referencia a la impugnación de las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 6 /2017, omitiendo toda alusión a las restantes letras c), d), e) y f) del mencionado apartado 1 del artículo 3, por lo que la vulneración del principio de territorialidad alegada por el Abogado del Estado sólo puede enjuiciarse en relación con la letra b) del artículo 3.1 de la Ley 6/2017, esto es, respecto a los vehículos de motor con potencia igual o superior a 200 caballos, por ser la única de las letras b), c), d), e) y f) del apartado 1 del artículo 3, que ha sido objeto de impugnación.

Circunscrito por el propio «*petitum*» del recurso el alcance de este motivo de impugnación a los vehículos de motor con potencia igual o superior a 200 caballos indicados en la letra b) del artículo 3.1 de la Ley 6/2017, procede analizar si en este supuesto el impuesto sobre activos no productivos vulnera, como sostiene el Abogado del Estado, el principio de territorialidad de los tributos autonómicos.

Ciertamente, entre los límites a la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas establecidos «*ex Contitutione*» figura el derivado del principio de territorialidad del artículo 157.2 CE según el cual «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».

En consonancia con este principio constitucional, el artículo 9 de la LOFCA somete la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas al principio de territorialidad en los siguientes términos: «Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo. [...]».

Sin embargo, según la jurisprudencia constitucional, el principio de territorialidad como límite a la potestad autonómica de creación de impuestos propios debe ser entendido en el marco general de la doctrina de la territorialidad aplicable al resto de competencias, según la cual, el ejercicio de las competencias de una Comunidad Autónoma puede proyectarse sobre otros territorios autonómicos sin que por ello se produzca necesariamente una vulneración del principio de territorialidad, puesto que el límite territorial de las normas y actos de las Comunidades Autónomas «no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional [por referencia al principio de territorialidad, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 1; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 5; y 126/2002, de 23 de mayo, FJ 9 a)]»(STC 168/2004, FJ 5). En el mismo sentido SSTC 242/1999, FJ 18; 126/2002, FJ 9 a); 194/2011, FJ 5 10/2012, FJ 8, con cita de las SSTC 150/1990, FJ 5 y 14/1998, FJ 11 D); 27/2014, FJ.4 y 81/2017, FJ.3.

Para saber si un impuesto produce efectos extraterritoriales debe **«partirse de la estructura del impuesto y, en particular de los puntos de conexión, establecidos en coherencia con su hecho imponible»** (STC 210/2012, FJ 8), los cuales, «“concretan el principio de territorialidad de las competencias autonómicas, **materializando la ‘vinculación directa’** (STC 330/1994, de 15 de diciembre) **de la actividad sobre la que se ejercen y el territorio autonómico’** (STC 173/2005, de 23 de junio, FJ 11)” (SSTC 95/2013 FJ 7 y 27/2014, FJ.4).»

El Abogado del Estado reprocha a la Ley 6/2017 la falta de puntos de conexión territorial para vincular con el territorio de Catalunya el impuesto sobre los activos improductivos cuando recae sobre los bienes muebles indicados en las letras b), c), d), e) y f) del artículo 3.1 de la Ley 6/2017, con la consecuencia de que permite gravar la tenencia por parte de entidades comerciales con sede en Catalunya de elementos patrimoniales situados fuera del territorio de Catalunya y, a la inversa, someter a tributación a personas jurídicas que ejerzan su negocio fuera de Catalunya por actos de disposición de sus bienes situados en Catalunya.

Según el Abogado del Estado, esta ausencia de puntos de conexión se debe a que, a efectos de determinar cuándo los activos no productivos que constituyen bienes muebles deben entenderse ubicados en Catalunya, la letra b) del apartado 3 del artículo 3 de la Ley 6/2017 formula una remisión a los sujetos pasivos del impuesto regulados en el artículo 6 de la Ley 6/2017 que, a su entender, no aporta ningún elemento territorial que pueda actuar como punto de conexión para limitar el impuesto al territorio de Catalunya.

Así, Según el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 6/2017:

«3. **Se entienden ubicados en Cataluña**, a los efectos de este impuesto:

a) Los bienes inmuebles ubicados en el territorio de Cataluña

b) Los vehículos a motor, las embarcaciones, las aeronaves, las obras de arte, las antigüedades y las joyas **cuya tenencia corresponde a los contribuyentes de este impuesto»**



Y según el artículo 6 de la Ley 6/2007 los sujetos pasivos son las entidades de carácter comercial:

«Sujeto pasivo Son sujetos pasivos del impuesto sobre los activos no productivos, a título de contribuyentes, **las personas jurídicas y las entidades que**, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general. En todos los casos el **sujeto pasivo debe tener objeto mercantil.**»

Aunque la redacción de la Ley 6/2017 podría haber sido más precisa y haber incluido más puntos de conexión territorial, esa parquedad normativa no crea inseguridad jurídica ni implica una vulneración del principio de territorialidad establecido en el art. 157.2 CE y el artículo 9.1.b) de la LOFCA, ya que la Ley 6/2017 contiene puntos de conexión suficientes para circunscribir el impuesto sobre activos no productivos, como no podría ser de otro modo, al ámbito territorial de Catalunya.

En efecto, si bien es cierto que el artículo 6 de la Ley 6/2017 que se acaba de transcribir no contiene una referencia explícita y directa a ningún elemento territorial, no es menos cierto que una interpretación sistemática de los artículos 3.3.b) y 6, en relación con el artículo 2 de la Ley 6/2017, permite identificar los elementos territoriales que limitan la aplicación del impuesto al ámbito territorial de Catalunya.

Así, el artículo 2 de la Ley 6/2017, relativo al ámbito de aplicación del impuesto sobre activos no productivos, dispone, en concordancia con los artículos 14.1 y 115.1 del EAC que el impuesto «**es exigible en todo el territorio de Catalunya**» y, por tanto, sólo en el ámbito territorial de Catalunya.

A esta limitación expresa del artículo 2 de la Ley 6/2017 sobre la aplicación del impuesto al territorio de Catalunya hay que añadir que el impuesto sobre activos no productivos es un tributo de carácter personal, porque no recae sobre los bienes que integran los activos no productivos, sino sobre las entidades comerciales (personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica), tenedoras de dichos activos no productivos.

De ese carácter personal del impuesto sobre los activos no productivos y de la limitación del ámbito de aplicación del impuesto al territorio de Catalunya establecido en el artículo 2 de la Ley 6/2017 se infiere sin dificultad que los sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, son exclusivamente las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica de carácter comercial, que operan y tienen su domicilio fiscal en Catalunya, que en ambos casos, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 48.2.b) y c) de la LGT, se corresponde, en principio con su domicilio social.

Así pues, el domicilio fiscal de las entidades comerciales en Catalunya es el punto de conexión territorial que limita la aplicación del impuesto sobre activos no productivos al territorio de Catalunya y deja a salvo el principio de territorialidad de las normas tributarias. En su condición de sujetos pasivos, dichas entidades comerciales deberán tributar por todos los activos no productivos referidos en las letras b) a f) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 6/2017, de los que sean tenedoras, con independencia de que se hallen permanentemente emplazados en Catalunya o, atendiendo a su condición de bienes muebles, se encuentren de forma temporal o transitoria situados en otro territorio autonómico, porque según la jurisprudencia constitucional antes reseñada, el principio de territorialidad de las competencias no excluye que en el ejercicio de sus propias competencias, las Comunidades Autónomas, puedan adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse, como sería este caso, sobre otros lugares del territorio nacional.

Esta lectura sistemática de la Ley 6/2017 hace posible una interpretación conforme a la Constitución de la letra b) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 6/2017 que permite preservar su constitucionalidad y que resulta procedente efectuar en este caso, a tenor de la doctrina reiterada de este Tribunal Constitucional según la cual «[...] en virtud del principio de conservación de la Ley, sólo cabe declarar la in-

constitucionalidad de aquellos preceptos “cuya incompatibilidad con la Constitución resulte indudable por ser imposible llevar a cabo una interpretación conforme a la misma” (SSTC 111/1993, de 25 de marzo, F. 8, y las que en ella se citan, o 24/2004, de 24 de febrero, F. 6). Y que puesto que «la validez de la Ley ha de ser preservada cuando su texto no impide una interpretación adecuada a la Constitución» (STC 108/1986, de 29 de julio), será preciso explorar las posibilidades interpretativas del precepto cuestionado, por si hubiera alguna que permitiera salvar la primacía de la Constitución (SSTC 76/1996, de 30 de abril, F. 5; y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 18)». (STC 138/2005, FJ.5.)

Por lo demás el Dictamen del Consejo de Estado núm. 685/2017, apartado V, que se acompaña a la demanda, también se muestra partidario de una interpretación conforme a la Constitución que preserve la validez de la norma autonómica, aunque el órgano consultivo del Estado fundamenta su interpretación conforme a la Constitución en el primer inciso del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 6/2017, según el cual: «Constituye el hecho imponible del impuesto sobre los activos no productivos la tenencia del sujeto pasivo, en la fecha del devengo del impuesto, de **los siguientes activos, siempre que no sean productivos y estén ubicados en Cataluña:** a) [...], b) [...], c) [...], d) [...], e) [...] y f) [...]».

Sin embargo, esta interpretación, que condiciona la aplicación del impuesto a que los bienes muebles que constituyan activos no productivos se hallen «*ubicados*» en Catalunya, no resulta idónea para salvaguardar la validez y eficacia del impuesto en relación con los activos no productivos que constituyan bienes muebles porque limita extremadamente su virtualidad, haciéndolo materialmente inoperante, en la medida en que permitiría eludir el impuesto mediante el simple traslado de los bienes muebles no productivos a otro territorio autonómico, procediendo, por ejemplo, a amarrar el yate o estacionar la aeronave que constituya un activo no productivo en el puerto o aeropuerto de otra Comunidad Autónoma.

Por todo lo anterior, al Tribunal Constitucional,

SOLICITA que teniendo por presentado el presente escrito en tiempo y forma, y los documentos que lo acompañan, se sirva admitirlo, tenga por formuladas las anteriores alegaciones en el recurso de inconstitucionalidad núm. 4063/2017 y, en sus méritos, dicte sentencia en la que declare la plena constitucionalidad del artículo 3.1, apartados a) y b) e inciso del artículo 6 relativo a las «entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general» de la Ley del Parlamento de Catalunya 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.

OTROSÍ DICE: Que habiendo sido invocado el artículo 161.2 de la Constitución por la representación del presidente del Gobierno, el Tribunal ha acordado la suspensión automática de los preceptos impugnados de la Ley del Parlamento de Catalunya 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.

No obstante lo anterior, esta representación considera que procede el levantamiento inmediato de la citada suspensión, sin que la resolución sobre este extremo deba demorarse hasta los cinco meses desde que fue acordada.

#### **A) Posibilidad de proceder al levantamiento inmediato de la suspensión de la vigencia y aplicación del artículo impugnado.**

El Tribunal Constitucional ha admitido en diversas ocasiones la posibilidad de que en determinadas circunstancias se acuerde el levantamiento de la suspensión de la norma impugnada, sin tener que esperar al agotamiento del plazo de cinco meses establecido en el artículo 161.2 CE.

Ello es así porque el propio precepto constitucional admite dicha posibilidad al establecer, como máximo, el plazo de cinco meses dentro del cual el Tribunal debe-

rà ratificar o levantar la suspensió acordada en su momento, de forma imperativa y a instancias del Gobierno, por invocación del referido precepto constitucional. De hecho, y en consonancia con lo previsto en el artículo 161.2 CE, la propia doctrina constitucional ya ha reconocido en reiteradas ocasiones que los cinco meses son, precisamente el límite máximo inicialmente previsto para la suspensión y que se incluye «entre las potestades de este Tribunal ratificar o levantar la suspensión dentro de este plazo» (ATC 157/2008, de 12 de junio FJ 2).

En el mismo sentido, y por todos, cabe citar, entre otros, los AATC 355/1989, de 20 de junio, FJ 1; 154/1994, de 3 de mayo, FJ 1; 222/1995, de 18 de julio, FJ 1; 176/2002, de 1 de octubre, FJ 1; 99/2003, de 6 de marzo, FJ 5, y en especial, el ATC 417/1997, de 16 de diciembre, en cuyo fundamento jurídico 1 se dice:

*«[...] debe recordarse a este respecto que, según doctrina ya consolidada, nada impide a la Comunidad Autónoma autora de la Ley recurrida solicitar anticipadamente –esto es, antes del transcurso de los cinco meses a los que alude el art. 161.2 CE–el levantamiento de la suspensión (AATC 1140/1987, 355/1989 y 504/1989), toda vez que el tenor literal de dicha disposición constitucional indica que los cinco meses son, precisamente, el límite máximo inicialmente previsto para la suspensión, incluyéndose, por tanto, entre las atribuciones de este Tribunal la de ratificar o levantar la suspensión dentro de ese plazo. De otro lado, tampoco el art. 30 LOTC veda en modo alguno que este Tribunal acuerde el levantamiento de la suspensión sin necesidad de agotar el reiterado plazo de cinco meses (AATC 154/1994, 221/1995, 222/1995 y 292/1995)».*

Con la intención de apuntar brevemente cuáles son los parámetros que a criterio del Alto Tribunal rigen la decisión sobre el levantamiento o el mantenimiento de la suspensión, y sin perjuicio de que esta representación los desarrolle posteriormente poniéndolos en relación con el precepto impugnado, debemos destacar que las resoluciones del Tribunal Constitucional acerca del mantenimiento o no de la suspensión automática, queda presidida por la ponderación de los intereses en juego, por el examen de las situaciones creadas por la norma, por la naturaleza de los actos impugnados regidos por el principio de presunción de la constitucionalidad de las normas objeto del conflicto, y por la consistencia de las razones que aporte el Gobierno en defensa del referido mantenimiento. En consecuencia, y partiendo siempre, según una consolidada jurisprudencia constitucional recaída en diversos incidentes de suspensión, es preciso que en el presente supuesto se ponderen los intereses en presencia, a saber tanto el general y público, como el particular y privado de terceras personas afectadas y se analicen los perjuicios de imposible o difícil reparación que se sigan del mantenimiento o levantamiento de la suspensión de la vigencia o aplicación de la disposición o resolución impugnada (AATC 727/1984, de 22 de noviembre, FJ 2; 753/1984, de 29 de noviembre, FJ 2; 175/1985, de 7 de marzo, FJ único; 355/1989, de 20 de junio, FJ 3; 329/1992, de 27 de octubre, FJ 2; 46/1994, de 8 de febrero, FJ 1; 251/1996, de 17 de septiembre, FJ 1; 231/1997, de 24 de junio, FJ 1; 417/1997, de 16 de diciembre, FJ 1; 169/1998, de 14 de julio, FJ 1; 218/1998, de 14 de octubre, FJ 1; 18/1999, de 26 de enero, FJ 1; 72/1999, de 23 de marzo, FJ 1; 100/2002, de 5 de junio FJ 2; 88/2008, de 2 de abril, FJ 2, y 157/2008, de 12 de junio, FJ 2).

**B) La naturaleza excepcional de la institución suspensiva del artículo 161.2 CE requiere un análisis de las situaciones de hecho que se derivan de la norma impugnada**

La potestad gubernamental de veto suspensivo establecida en el artículo 161.2 CE en el seno de los procedimientos constitucionales instados contra las Comunidades Autónomas aparece como una medida estrictamente procesal, de naturaleza cautelar o de protección preventiva sobre la cual el propio Tribunal Constitucional se deberá pronunciar y sin que por ello deba entrar en el fondo del asunto. En este sentido, este Tribunal ha venido reconociendo que en la operación de ponderación

de los intereses en presencia a los efectos de poder adoptar la correspondiente decisión sobre el mantenimiento o levantamiento del precepto o de la norma impugnada, única y exclusivamente deben tenerse en cuenta las situaciones de hecho que se derivan del análisis de las normas impugnadas y en atención al carácter cautelar de la medida, al margen pues de la viabilidad de las pretensiones que las partes han formulado (AATC 100/2002, de 5 de julio, FJ 2, y 176/2002, de 1 de octubre, FJ 1).

En consecuencia, y partiendo de esta óptica cautelar el Tribunal debe tomar en consideración la naturaleza excepcional de la suspensión de las leyes, derivada de la presunción de constitucionalidad de las mismas, como consecuencia del principio democrático. Por todo ello, el levantamiento o el mantenimiento de la suspensión del precepto impugnado derivada de la invocación gubernamental del artículo 161.2 CE debe determinarse, de acuerdo con la doctrina consolidada de ese Tribunal y mantenida en el ya citado ATC 417/1997, atendiendo a lo siguiente:

*«[...] la presunción de legitimidad de que gozan las leyes, en cuanto expresión de la voluntad popular (AATC 154/1994 y 221/1995); la necesidad de ponderar, de un lado, los intereses en presencia, tanto el general y el público como el particular de las terceras personas afectadas, y, de otra parte, los perjuicios de imposible o difícil reparación que se sigan del mantenimiento o levantamiento de las suspensiones (especialmente, AATC 222/1995 y 291/1995); y, por último, que todo ello debe ser examinado a la luz de la naturaleza cautelar de la medida y sin prejuzgar la decisión sobre el fondo del asunto (por todos, AATC 154/1994 y 221/1995 de 18 de julio FJ3)».*

Sobre el carácter excepcional de la institución suspensiva, el Tribunal se ha pronunciado en el sentido de afirmar que la misma «[...] es, además, tanto más enérgica cuanto más directa es la conexión del órgano con la voluntad popular y llega por eso a su grado máximo en el caso del legislador, que lo es, precisamente, por ser el representante de tal voluntad. Como el legislador está vinculado por la Constitución la constatación de que la Ley la ha infringido destruye la presunción y priva de todo valor a la Ley, pero mientras tal constatación no se haya producido, toda suspensión de la eficacia de la Ley, como contraria a dicha presunción, ha de ser considerada excepcional [...] (STC 66/1985 de 23 de mayo FJ3)».

Estrechamente vinculada con el carácter de excepcional del mantenimiento de la suspensión de la norma impugnada, en cuanto excepción a la regla general de eficacia de las normas, el Tribunal ha mencionado en reiteradas ocasiones sobre la necesidad de que el Gobierno aporte cuantos razonamientos y argumentos sean suficientes a los efectos de poder justificar la necesidad de la medida suspensiva. En esta línea argumental y sobre el alcance de la referida justificación, el Tribunal ha manifestado: «En este sentido ha de recordarse que el mantenimiento de la suspensión requiere que el Gobierno, a quien se debe la iniciativa, no sólo invoque la existencia de aquellos perjuicios, sino que “es preciso demostrar o, al menos, razonar consistentemente su procedencia y la imposible o difícil reparación de los mismos, ya que debe partirse en principio de la existencia de una presunción de constitucionalidad a favor de las normas o actos objeto de conflicto (AATC 472/1988, 589/1988, 285/1990, 266/1994, 267/1994, 39/1995, 156/1996, y 100/2002)” (ATC 176/2004, de 11 de mayo, FJ 3)» (AUTO 300/2005, de 5 de julio de 2005, FJ 3), añadiendo también el Alto Tribunal que «los argumentos en los que justifique el mantenimiento de la suspensión solicitada han de ser aportados y razonados con detalle[...]» (AATC 88/2008, de 2 de abril, FJ 5, y 189/2001, de 3 de julio, FJ 1) y «desarrolladas de forma convincente por quien las alega» (ATC 29/1990, de 16 de enero, FJ 1) de modo que «el mecanismo previsto en el artículo 161.2 no pueda ser prolongado sin una justificación expresa y suficiente (ATC 154/1994)» (ATC 221/1995, de 18 de julio, FJ 3).

A mayor abundamiento, el Alto Tribunal también ha venido a exigir a quien deba probar la necesidad de la medida cautelar solicitada que la verosimilitud de los perjuicios invocados y que sirven de soporte para justificar el mantenimiento

de la suspensió del precepte impugnado no puede quedar condicionada a la necesidad de proceder al análisis de fondo del asunto, evitando por ello, que se aporten suposiciones o aproximaciones de hecho. En este sentido, debe mencionarse el ATC 189/2001 de 3 de julio que en su FJ 2 establece: «Ya dijimos con ocasión del mismo trámite incidental de otro tributo autonómico, en el que el Abogado del Estado empleaba el mismo argumento, que la verosimilitud de los perjuicios invocados por el Abogado del Estado, meramente potenciales e hipotéticos, aparece condicionada en este supuesto a que en la Sentencia resuelva en su momento el recurso de inconstitucionalidad».

Finalmente, el Alto Tribunal ha exigido que la decisión sobre el mantenimiento o la suspensión del precepto impugnado debe de adoptarse previa valoración o ponderación de un lado, de los intereses concernidos ya sean públicos y generales o particulares y privados de terceros afectados y de otro, de los «perjuicios irreparables de imposible o difícil reparación» (ATC 69/2012, de 17 de abril FJ 2) que se derivarían tanto del mantenimiento, como del levantamiento de la suspensión de la vigencia de los preceptos impugnados.

En este sentido, es reiterada la doctrina constitucional que corrobora lo anteriormente expuesto, como ha indicado en el ATC 44/2011, de 12 de abril, en el Fundamento Jurídico 2: «Sobre este tipo de incidentes de suspensión es reiterada nuestra doctrina según la cual, para decidir acerca del mantenimiento o levantamiento de la misma, es necesario ponderar, de un lado, los intereses que se encuentran concernidos, tanto el general y público como, en su caso, el particular o privado de las personas afectadas, y, de otro, los perjuicios de imposible o difícil reparación que puedan derivarse del mantenimiento o levantamiento de la suspensión. Igualmente, se ha destacado que esta valoración ha de efectuarse mediante el estricto examen de las situaciones de hecho creadas y al margen de la viabilidad de las pretensiones que se formulen en la demanda, recordando que el mantenimiento de la suspensión requiere que el Gobierno de la Nación, a quien se debe la iniciativa, aporte y razone con detalle los argumentos que la justifiquen, pues debe partirse en principio de la presunción de constitucionalidad de las normas objeto de recurso (por todos, ATC 105/2010, de 29 de julio, FJ 2)».

En el mismo sentido, y entre otras muchas, se ha pronunciado este Tribunal en los AATC 189/2001, de 3 de julio FJ 1; 176/2002, de 1 de octubre, FJ 1; 105/2010, de 29 de julio, FJ 2; 42/2011, de 12 de abril, FJ 2, y 69/2012, de 17 de abril, FJ 2.

Finalmente, destacar que de la lectura de la jurisprudencia constitucional anteriormente reproducida el Alto Tribunal exige que en la operación de ponderación no se tenga en cuenta en ningún caso, ni la cuestión de fondo objeto de análisis jurídico-constitucional, toda vez que no puede existir ninguna vinculación entre la necesidad de la medida adoptada en el procedimiento incidental y el contenido de la resolución de fondo que en su día se pueda adoptar, ni el margen de viabilidad de las pretensiones que se formulen en la demanda (además de las anteriormente reproducidas cabe citar también los AATC 12/2006, de 17 de enero, FJ 5; 157/2008, de 12 de junio, FJ 4; 114/2011, de 19 de junio, FJ 4, y 95/2011, de 21 de junio, FJ 4).

**C) Ponderación de los intereses en presencia en este procedimiento de inconstitucionalidad: únicamente se producen daños reales y perjuicios irreparables de imposible o difícil reparación si se mantiene la suspensión de los preceptos impugnados de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.**

En el presente caso el levantamiento de la suspensión del artículo 3.1, apartados a) y b) y del inciso del artículo 6, relativo a «*las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria*»

*general*» de la Ley 6/2017, con la subsiguiente vigencia y aplicación del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, no causaría perjuicios graves e irreparables al interés general o a los terceros afectados.

En cuanto a los intereses generales del Estado la aplicación del impuesto autonómico no perjudicaría los intereses económicos del Estado ni de las Corporaciones locales de Catalunya ya que su vigencia no interfiere en la exigibilidad del impuesto estatal sobre el patrimonio ni en la de los impuestos municipales sobre los bienes inmuebles y sobre los vehículos de tracción mecánica, que se seguirán devengando y generando ingresos para las arcas del Estado y municipales

Y tampoco generaría daños a los sujetos pasivos del impuesto en el supuesto de que se levantase la suspensión de su vigencia y se procediera a su aplicación durante el período que transcurra hasta que se dicte la sentencia que resuelva la cuestión de fondo ya que en el hipotético supuesto de que este Tribunal Constitucional estimase el recurso del Presidente del Gobierno del Estado y declarase la inconstitucionalidad y subsiguiente nulidad del artículo 3.1, apartados a) y b) y del inciso del artículo 6, relativo a *«las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general»* de la Ley 6/2017, de 9 de mayo reconociendo el derecho de los contribuyentes a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, no habría ninguna dificultad para proceder a dicha devolución al tratarse de un impuesto que grava a un número determinado de contribuyentes perfectamente identificados. Lo que según los AATC 417/1997,173/2002, de 1 de octubre, FJ 3; y 123/2013, de 21 de mayo, FJ 6, abogaría en pro del levantamiento de la suspensión, dado que los perjuicios que los interesados pudieran padecer no serien superiores a los que el mantenimiento de la suspensión y la subsiguiente merma de ingresos públicos irrogaría a los intereses públicos autonómicos. Así según indica el ATC 123/2013, FJ 6 *«[...] no está de más señalar que resulta aquí aplicable la doctrina que, con referencia a decisiones anteriores, recoge el ATC 173/2002, de 1 de octubre. FJ 3, en el sentido de señalar que el reducido número de afectados por el tributo autonómico permite que, en caso de una eventual futura declaración de inconstitucionalidad de la norma legal impugnada, sea fácil la identificación de los afectados y la devolución del impuesto recaudado, razón por la cual las cargas y molestias que las operaciones de devolución pudieran producir respecto a los intereses particulares de las empresas afectadas deben ceder ante los más graves perjuicios que para los intereses generales de la Hacienda de la Comunidad Autónoma tendría la merma de los ingresos presupuestados»*

En cambio, el mantenimiento de la suspensión del artículo 3.1, apartados a) y b) y el inciso del artículo 6, relativo a *«las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general»* de la Ley 6/2017, ocasionaría graves perjuicios a la hacienda de la Generalitat de Catalunya, ya que no sólo impediría la recaudación del impuesto, con la consiguiente pérdida de ingresos públicos, sino sobre todo, porque la ausencia de este instrumento disuasorio de la evasión fiscal, permitiría la subsistencia de conductas de ocultación de patrimonios por parte de ciertos ciudadanos para minorar la carga tributaria que por su riqueza les corresponde, con la subsiguiente reducción de los ingresos públicos y la quiebra que dichas prácticas comportan de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad que deben presidir el sistema tributario.

Por todo ello, al Tribunal Constitucional,

#### **Otrosí solicita**

Que, de conformidad con lo que se manifiesta en el anterior otrosí, y previos los trámites oportunos, acuerde el levantamiento inmediato de la suspensión del artículo 3.1, apartados a) y b) e inciso del artículo 6 relativo a las *«entidades que, sin tener*

personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general» de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas.

Barcelona para Madrid, a 27 de octubre de 2017  
Fernando Domínguez García, letrado del Parlamento de Cataluña

---

**Recurs d'inconstitucionalitat 4751/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra diversos preceptes de la Llei 10/2017, del 27 de juny, de les voluntats digitals i de modificació dels llibres segon i quart del Codi civil de Catalunya**

381-00018/11

CONEIXEMENT I ACORD DE COMPAREIXENÇA DEL PARLAMENT  
Reg. 72052 / Provisió del president del TC del 30.10.2017

Acord: Presidència del Parlament, 31.10.2017.

---

**Recurs d'inconstitucionalitat 4752/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra diversos preceptes de la Llei 4/2016, del 23 de desembre, de mesures de protecció del dret a l'habitatge de les persones en risc d'exclusió residencial**

381-00019/11

CONEIXEMENT I ACORD DE COMPAREIXENÇA DEL PARLAMENT  
Reg. 72053 / Provisió del president del TC del 30.10.2017

Acord: Presidència del Parlament, 31.10.2017.

---

**Recurs d'inconstitucionalitat 4814/2017, interposat pel president del Govern de l'Estat, contra la Llei 21/2017, del 20 de setembre, de l'Agència Catalana de Protecció Social**

381-00020/11

CONEIXEMENT I ACORD DE COMPAREIXENÇA DEL PARLAMENT  
Reg. 72054 / Provisió del president del TC del 30.10.2017

Acord: Presidència del Parlament, 31.10.2017.

---