

¿Dónde está la manifestación de riqueza que refleja la capacidad económica gravada?

Por **Marcos M. Pascual González** | Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario | Universidad de Oviedo

Cada vez con más frecuencia el legislador lleva al ordenamiento jurídico impuestos alejados del principio de capacidad económica consagrado en el Art. 31.1 de la Constitución Española (CE). Y no me refiero aquí a que la capacidad económica no esté bien configurada o que pudiera haber sido más rigurosa y acorde a la realidad su regulación. Me refiero a que tan alejado está del principio que incluso nos podemos encontrar con impuestos que no gravan en absoluto ninguna manifestación real de capacidad económica. Ejemplo meridianamente claro de mis palabras es el que en los últimos tiempos se ha conocido como el *impuesto al sol*.

Con la reforma operada en 2014 en la **Ley de Impuestos Especiales**, se regula el **Impuesto Especial sobre la Electricidad**, configurando su hecho imponible, entre otros supuestos, el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos; es decir, el autoconsumo de energía eléctrica producida, por ejemplo, por una placa solar instalada en un domicilio particular.

Como decía antes, este impuesto es conocido popular y coloquialmente como el *impuesto al sol*. Y no falta razón denominarlo así, pues no es otra cosa que **gravar por la producción de energía eléctrica a través del sol cuando sea para consumo propio**.

CONVENIO AECE-TUTELA OFERTA ASOCIADOS AECE



1 Asesoría asociada a AECE



- ✓ Servicios de consultoría gratuitos en LOPD y PBC.

2 Asesoría que formalice convenio de colaboración con Tutela® (Programa Tutela Socios)



- ✓ Servicios de consultoría gratuitos en LOPD y PBC.



- ✓ Servicios gratuitos a 5 clientes a elección de la asesoría.



- ✓ Abono mensual del 30% de la facturación total a sus clientes.



- ✓ Reuniones por parte de Tutela® a sus clientes.

Programa Tutela Socios

"Incremente la paleta de servicios ofertada a clientes sin aumentar sus costes laborales"

"Incremente la fidelización de sus clientes"

"Incremente su facturación sin trasladar costes monetarios para sus clientes"



Nuestros servicios

Protección de Datos (LOPD)-LSSI-CE

Servicio integral, Asunción funciones responsable de seguridad, Auditoría anual, Asistencia y Defensa Jurídica.

Prevención de Blanqueo de Capitales (PBC)

Manual, Órgano de Control Interno, Formación, Auditoría experto externo SEPBLAC.

Prevención Penal del Empresario (PPE) - Compliance

Compliance officer, en virtud de la reforma del código penal Ley Orgánica 1/2015, de 30 de Marzo.

Alergias e Intolerancias Alimentarias

Manual, Plataforma de autogestión, Código QR, Usuario y contraseña privados.

BENEFICIESE DE LOS PRECIOS ESPECIALES PARA ASOCIADOS DE AECE Y SUS CLIENTES. CONSULTE NUESTRAS TARIFAS

900 830 003
www.tutelaempresas.es | info@tutelaempresas.es



Y con tal premisa, por más que se busque, es imposible encontrar una manifestación de capacidad económica gravada por este hecho imponible.

El único tributo que cabría aquí, en tanto no debe responder necesariamente a este principio de capacidad económica, sería una tasa. Pero ello es imposible ya que ni el sol, ni su luz, ni su calor, ni su energía pueden catalogarse como dominio público.

Al legislador, por tanto, no le quedaba otra opción que el uso de la figura tributaria del impuesto pese a la clara y evidente vulneración del principio de capacidad económica.

Es cierto que la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) en la materia configura al principio de capacidad económica como eje central del ordenamiento jurídico tributario. Son numerosas las sentencias en este sentido. Así encontramos la STC 37/1987, de 26 de marzo, en su FJ 13º o la 194/2000, de 19 de julio, en su FJ 8º.

En esta jurisprudencia constitucional se establece que el legislador (estatal o autonómico) no podrá establecer tributos sobre una materia que no refleje riqueza real o potencial, o lo que es lo mismo, sea inexpresiva de capacidad económica (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5º). Por ello se hace necesario que siempre se someta a tributación «una concreta manifestación de riqueza o de renta real, que no inexistente, virtual o ficticia» (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 6; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7).

Si atendemos a este parecer del TC, es evidente que un hecho imponible que grava el consumo por el propio productor de energía eléctrica no somete a tributación ninguna concreta manifestación de riqueza o de renta real. Ni siquiera la Exposición de Motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se introduce el Impuesto en la Ley de Impuestos Especial, nos sirve para aclarar la duda. En ella solo se dice que el nuevo Impuesto Especial sobre la Electricidad deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores.

Que un ciudadano instale en el tejado de su vivienda una placa solar para obtener energía eléctrica del sol no es una manifestación de riqueza. Tampoco lo es la energía que ha producido y que él mismo consume.

La única posibilidad de encontrar tal manifestación sería por el ahorro que le produce el consumir su propia energía y no acudir a una empresa distribuidora; sin embargo, ese ahorro es difícilmente constatable, con lo que no podríamos estar ante un supuesto de manifestación de riqueza o de renta real, sino —en todo caso— ante un supuesto de renta virtual, cuando no inexistente o ficticia, lo cual ya ha dejado meridianamente claro el TC que es a todas luces inconstitucional.

Pero pese a la evidente inconstitucionalidad del precepto, el legislador aplica el principio de viabilidad y cuela este hecho imponible, que estará vigente hasta que el TC se pronuncie. Y, mientras tanto, los productores que consuman su propia energía, deberán cumplir con su deber de llenar las arcas públicas aun con figuras tan siniestras. Siendo ese «mientras tanto» un lapso de tiempo prolongado dada la lentitud en la resolución de algunas cuestiones por parte del TC.

Y califico, sin ambages, de siniestra esta figura impositiva pues no cabe otro calificativo cuando el legislador, en un abuso dialéctico, usa el eufemismo de denomi-



nar como productor al ciudadano que tiene una placa solar en su tejado. Pretende así darle un marchamo de actividad económica que soslaye la inexistencia de capacidad económica sujeta a gravamen.

Querer, pues, gravar la energía del sol nos lleva a la Inglaterra de finales del siglo XVII cuando el Rey Guillermo III de Inglaterra, acuciado por sus deudas con los prestamistas, pidió a sus ministros que buscaran una manera de acrecentar los ingresos del Estado. La solución que estos aportaron fue la creación de un nuevo impuesto que gravara el aire y la luz del sol. Así nació el **'window tax'**, el impuesto de las ventanas, que obligaba a los propietarios a abonar unos chelines por cada ventana que tuviera su casa. El resultado, sin embargo, fue el contrario al esperado por el Rey. Casi todas las familias humildes y muchas de las ricas optaron por tapiar las ventanas de sus casas, lo que conllevó un terrible aumento de las enfermedades sobre todo en las ciudades, carentes de alcantarillado público y las mínimas medidas de higiene. No solo las arcas del Rey no ingresaron la cantidad esperada por el **'window tax'**, sino que, al decrecer la actividad artesanal y comercial, vieron disminuidos sus réditos por otros impuestos. Pese a su fracaso recaudatorio, el impuesto se mantuvo hasta su derogación en 1851, por lo que durante 150 años los ingleses tenían que optar entre pagar el impuesto o renunciar a la luz del sol.

En España, pese a las horas de luz solar de las que disfrutamos, vamos a tener también que decidir si pagamos el impuesto al sol o la factura de luz y gas.

Otro ejemplo de impuesto en que su configuración legal lo aleja de gravar una manifestación

de capacidad económica es el **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** (IIVTNU).

Su hecho imponible, recordemos, lo constituye el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión. Mientras que su base imponible se determina por unos criterios objetivos en los que no se atiende a la realidad económica de la operación. El problema surge cuando en la transmisión el titular sufre una pérdida económica.

Si aplicamos con rigor los conceptos doctrinales que han conformado la ciencia tributaria desde los principios constitucionales, la falta de materialización del hecho imponible, esto es, la falta de incremento de valor, debería ser impedimento para la aplicación de las normas de determinación de la base imponible.

El IIVTNU responde, en líneas generales, al principio de capacidad económica en la configuración de su hecho imponible; sin embargo, son sus normas reguladoras las que llevan a que, en ocasiones, como la que ahora planteamos, se vulnere el principio de capacidad económica con la posibilidad de que se declare su inconstitucionalidad, salvo que por la aplicación del principio de viabilidad, el TC encuentre encaje constitucional a un impuesto que, en ocasiones, no es revelador de una manifestación de capacidad económica real.

Afortunadamente, no todos los tribunales son proclives a aplicar el principio de viabilidad. Muestra de ello es, por ejemplo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, de 20 julio 2015, que asume la **doctrina de que si no hay hecho imponible no procede pasar a aplicar las normas de la base imponible**. Esta sentencia es consecuencia de otra del juzgado de lo contencioso-administrativo nº 3 de Valencia, en la que se afirma que no cabe «interpretación de las normas, pues el legislador ha configurado el cálculo de la base imponible del impuesto de una manera muy clara que no permite margen interpretativo»; es decir, que la base imponible es el reflejo de un incremento del valor determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno, sin que exista una

comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación, siendo este el sistema elegido por el legislador, entre diversas fórmulas, para determinar el incremento de valor del terreno. En consecuencia, según el juzgado de lo contencioso-administrativo nº 3 de Valencia, ni es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo.

El TSJ de la Comunidad Valenciana no solo rechaza tal posicionamiento judicial, sino que incluso va más allá al atreverse a calificar como conclusión absurda el sustentar que el incremento de valor a que se refiere el Art. 104 de la Ley de Haciendas Locales es el que resulta de la aplicación del Art. 107 de la misma Ley. Para no llegar a tales consecuencias absurdas, el TSJ reclama la definición predominantemente jurídica de los conceptos hecho imponible y base imponible.

Pero más curioso aún en este caso es que la parte recurrente pretendía el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad sobre la regulación del cálculo de la base imponible del IIVTNU al quedar gravada una capacidad económica no real sino presunta o ficticia, lo que resulta contrario al principio constitucional de capacidad económica. A lo que el TSJ de la Comunidad Valenciana contesta: «el TC ha seguido una práctica exegética caracterizada por flexibilizar la aplicación rigurosa del principio de capacidad económica... (y este) tiene escasa trascendencia en tributos que gravan hechos imponibles muy concretos, como es el caso de la plusvalía». Como certeramente apunta en su blog Amancio Plaza: «En resumidas cuentas, ¿para qué presentar una cuestión de inconstitucionalidad si el TC no garantiza la aplicación de la garantía en que consiste en principio de capacidad económica!».

Además, el TSJ de Valencia excusa la interposición del recurso porque intuye que el TC va a usar la vía de escape a la que ya he hecho referencia: «**los principios constitucionales se aplican sobre el sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto (...)**».

El TSJ de la Comunidad Valenciana, para explicar por qué no presenta una cuestión de inconstitucionalidad, continúa repasando los argumentos

del TC para formar lo que aquí he denominado como principio de viabilidad con el que conseguir la constitucionalidad a cualquier precio de una norma tributaria. La base de dicho argumentario está en que los principios constitucionales, como ya expliqué más arriba, son de aplicación al sistema tributario en su conjunto y no necesariamente sobre un único impuesto. Especialmente el de capacidad económica, que tiene poco peso específico en los tributos que gravan un hecho imponible concreto. Esto lleva a que el TSJ de la Comunidad Valenciana concluya: «podría afirmarse la constitucionalidad de un impuesto que no grave la manifestación de una capacidad económica, como excepción a la regla general que debe imperar, pero que, como tal excepción, no empece la constitucionalidad del referido impuesto. Por tanto, podría articularse la conclusión de que la plusvalía, aunque no grave una manifestación de capacidad económica, no por ello es inconstitucional y ello nos conduce a negar la pretensión articulada por la actora referida al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de los preceptos mencionados».

Pero las anteriores palabras expuestas no son, en ningún caso, la opinión del TSJ de Valencia, sino una suerte de aventurar lo que sentenciaría el TC en caso de elevar la cuestión de inconstitucionalidad. Le viene a decir al recurrente que no se presente la cuestión porque es perder el tiempo ya que el TC va a interpretar la CE desde la óptica del principio de viabilidad en defensa de la legislación y en contra de las garantías constitucionales para el contribuyente; es decir, que el TSJ no plantea la cuestión porque presupone lo que dirá el TC, ya que la opinión del TSJ de Valencia se expone bien clara en la sentencia cuando señala:

«Desestimada la pretensión de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en los términos en los que ha sido planteada por la parte recurrente, procede realizar el examen hermenéutico de los preceptos reguladores y, tras ello, poner de manifiesto las dudas sobre la constitucionalidad que desde otro punto de vista pueden suscitarse».

Lo que deja bien a las claras que si el TSJ de Valencia alberga serias dudas de la constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley, más dudas alberga aún sobre el papel del TC como garante de la CE.

Desde 1992, Glasof Informática se dedica, en exclusiva, al desarrollo de programas en el ámbito del asesoramiento fiscal, laboral y contable; especializándose en el área de asesorías y despachos profesionales. Durante todo ese tiempo, el objetivo de nuestra empresa ha sido ofrecer un producto que nos diferencie del resto, destacando los siguientes puntos:

- **Precio:** nuestra aplicación no tiene coste inicial, solo un pequeño alquiler mensual adaptado al volumen de empresas del cliente, con rangos que van desde 1 hasta la versión sin límite. Bonificando con descuentos de hasta el 30% la contratación de los distintos programas en sus versiones sin límite. Este importe incluye el coste del programa, las actualizaciones y el servicio de atención al cliente.
- **Servicio:** intentamos mejorar y cuidar al máximo la relación con el cliente, siendo conscientes de que es el mayor valor del que disponemos. Por ese motivo, disponemos del certificado ISO 9001 que controla y avala el servicio de comercialización y mantenimiento

de software estándar fiscal, laboral y contable.

- **Sugerencias:** estudiamos las propuestas de nuestros clientes, sabiendo que son los que mejor conocen nuestro producto, teniéndolas en consideración para su desarrollo.

Así tratamos de formar un equipo con nuestros clientes; siendo su centro de desarrollo de software en lugar de limitarnos a vender programas informáticos.

Ahora, toda esa experiencia la hemos puesto al servicio de los socios de la AECE gracias a un acuerdo de colaboración que, entre otras ventajas, recoge una serie de mejoras para sus socios en nuestros productos.

Desde estas páginas queremos mostrar nuestro más sincero agradecimiento a la Asociación por su confianza; por nuestra parte, nos comprometemos a poner todo el empeño en tratar de conseguir el mejor servicio para todos aquellos miembros de la AECE que decidan incorporarse a nuestro equipo.

glasef

informática

Desarrollo de programas para asesorías desde 1992

Y ahora mediante un acuerdo de colaboración

Condiciones muy especiales para los miembros de la asociación



Infórmate en el 902 885 195 - 982 280 980
www.glasof.es