

SUMARIO

ESTUDIOS Y NOTAS

- 7 MARTÍNEZ ALVAREZ, JOSÉ ANTONIO; MIQUEL BURGOS, ANA BELÉN; CALLEJO ARRANZ, SARA y MANJÓN VILELA, SOFÍA: «El papel de la familia como motor del desarrollo económico y social de España»
- 35 DOMÍNGUEZ PUNTAS, ANTONIO: «El delito fiscal como causa de enriquecimiento injusto: tres casos reales»
- 67 FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, ANTONIO: «A propósito de la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades»
- 87 JIMÉNEZ COMPAIRED, ISMAEL: «La modificación del canon de constitucionalidad en los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad de normas financieras y tributarias»
- 115 MARTÍN ROMÁN, JAVIER y BLANCO GARCÍA, ÁLVARO DEL: «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa»
- 147 SÁNCHEZ GALIANA, JOSÉ ANTONIO: «La «tasa» que grava las máquinas recreativas. Configuración jurídica y problemas de inconstitucionalidad»

COMENTARIOS DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

- 193 GARCÍA GUIJO, LEOPOLDO: «El análisis de selectividad en las ayudas de Estado de naturaleza fiscal tras la Sentencia *Gibraltar* (Asuntos C-106/09P y C-107/09P) y sus implicaciones en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial»

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

- 213 STC 332/2006, de 20 de noviembre: No procede el amparo constitucional, aunque se haya admitido a trámite el recurso, pues no puede considerarse agotada la vía judicial ordinaria. CARMEN BANACLOCHE PALAO

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA COMUNITARIA

- 219 STJCE 23.11.2006, *Staatssecretaris van Financiën/B.F. Joustra* As. C-5/05: Disposiciones fiscales. Armonización de las legislaciones. Directiva 92/12/CEE. Impuestos especiales. Vino. Artículos 7 a

En esta publicación se ha utilizado papel reciclado libre de cloro de acuerdo con los criterios medioambientales de la contratación pública

© Instituto de Estudios Fiscales, 2014.

No está permitida la reproducción total o parcial de esta revista, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado:
<http://publicacionesoficiales.boe.es>

Diseño de portada e interiores: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 634-14-002-0
I.S.S.N.: 210-2919
Depósito Legal: M-1.472 - 1972
Imprime: Solana e Hijos Artes Gráficas, S.A. Madrid
Edita: Instituto de Estudios Fiscales
Suscripciones: Instituto de Estudios Fiscales
Cardenal Herrera Oria, 378
Teléfono: 91- 339 89 02 - FAX: 91- 339 89 68
Correo electrónico: cronicas.tributarias@ief.minhap.es

Suscripción anual (2014):

- Instituciones, bibliotecas, centros de investigación, servicios de estudios, etc.: 155 euros (IVA incluido)
- Particulares: 90 euros (IVA incluido)

• Números sueltos:

- Ejemplar: 50 euros (IVA incluido)

LA MODIFICACIÓN DEL CANON DE CONSTITUCIONALIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS FINANCIERAS Y TRIBUTARIAS

Ismael Jiménez Compaired
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El juicio de constitucionalidad de las normas se efectúa atendiendo al respeto o no de una serie de disposiciones de rango constitucional o no a las que podemos denominar «canon de constitucionalidad» o «canon de enjuiciamiento». En el presente trabajo se analiza qué sucede en los casos en los que el canon original resulta modificado. Las diferencias observadas en función del tipo de proceso (recurso o cuestión de inconstitucionalidad) generan consecuencias discutibles: todo ello será objeto de examen alrededor de las normas del Derecho financiero y tributario, a través de varios casos referidos a impuestos autonómicos.

Palabras clave: Proceso de constitucionalidad. Canon de constitucionalidad. Constitucionalidad sobrevenida. Impuestos autonómicos.

SUMARIO

1. EL CANON DE CONSTITUCIONALIDAD Y SU MODIFICACIÓN. 2. EL CANON DE CONSTITUCIONALIDAD Y SU MODIFICACIÓN EN EL ÁMBITO DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. 3. EN PARTICULAR, EL CASO DEL ARTÍCULO 6.3 DE LA LOFCA. 3.1. Aproximación a la cuestión: la redacción original del artículo 6.3 de la LOFCA. 3.2. La reforma del artículo 6.3 de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009. 3.3. La constitucionalidad sobrevenida de los impuestos impugnados a través de un recurso de inconstitucionalidad. 3.4. La inconstitucionalidad de los impuestos objeto de cuestión de inconstitucionalidad. 3.5. Un caso vinculado a la legislación ordinaria que desarrolla el artículo 6.3 de la LOFCA. 4. LAS PARADOJAS DE LAS SOLUCIONES DISPENSADAS: REFLEXIONES DESDE LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS. 4.1. Sobre la fecha de referencia del canon de enjuiciamiento en las cuestiones de inconstitucionalidad. 4.2. La sentencia en los procedimientos de inconstitucionalidad y sus efectos. 4.3. Procedimientos ulteriores de constitucio-

nalidad. 4.4. Para concluir, ¿son razonables las diferencias de trato en los respectivos regímenes del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad?. BIBLIOGRAFÍA.

1. EL CANON DE CONSTITUCIONALIDAD Y SU MODIFICACIÓN

La expresión canon de constitucionalidad la emplea con habitualidad nuestro Tribunal Constitucional (en adelante, TC). Una de las definiciones que se han dado de lo que sea este canon o parámetro de constitucionalidad habla del «conjunto de normas y principios aptos para servir como criterio, metro o regla del juicio de constitucionalidad». Referido a un proceso de declaración de inconstitucionalidad hablaríamos de «canon de enjuiciamiento».

Dice el artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC):

«1. Para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley, disposición o acto con fuerza de Ley del Estado o de las Comunidades Autónomas, el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas.

2. Asimismo el Tribunal podrá declarar inconstitucionales por infracción del artículo 81 de la Constitución los preceptos de un Decreto-ley, Decreto legislativo, Ley que no haya sido aprobada con el carácter de orgánica o norma legislativa de una Comunidad Autónoma en el caso de que dichas disposiciones hubieran regulado materias reservadas a Ley Orgánica o impliquen modificación o derogación de una Ley aprobada con tal carácter, cualquiera que sea su contenido.» (1)

Así pues, a la propia Carta Magna se añaden otras disposiciones, entre las que podemos señalar las leyes que tengan el carácter de básicas y otras leyes a las que la propia Constitución se remite expresamente para delimitar las competencias autonómicas (entre otras). Para referirnos a este conjunto hizo fortuna la expresión «bloque de constitucionalidad». El respeto o no a esta extensión normativa supone que se hable de constitucionalidad o inconstitucionalidad «indirecta» o «mediata».

El bloque de constitucionalidad, está claro, no es inmutable. La reforma de la Constitución (en adelante, CE) es algo excepcional, pero hemos podido comprobar hace no mucho cómo, reuniendo determinados consensos, se consigue con facilidad y con rapidez. Es mucho más habitual que se modifiquen preceptos o incluso leyes completas de las que componen ese bloque normativo.

En el presente trabajo quiero estudiar cómo afecta la modificación del bloque de constitucionalidad a la resolución de los conflictos de constitucionalidad relativos a disposiciones impugnadas que fueron aprobadas bajo un canon de constitucionalidad diferente al que existe cuando se va a dictar el fallo del recurso o la cuestión de inconstitucionalidad. Lo quiero en relación con las normas propias del Derecho financiero y tributario y, como se irá viendo, estoy pensando singularmente en algunas de ellas, a la luz de una serie de conflictos sustanciados de manera reciente. La versión que se presentó para su publicación se cerró en la primavera de 2013, por ello las sentencias con las que he compuesto el texto son, como tarde, de principios de 2013. Desde entonces hasta el momento de la revisión previa a su conversión en papel publicado se han seguido dictando más

(1) Ley 21/1979, de 3 de octubre (BOE núm. 239, de 5).

sentencias que no van a ser tenidas en cuenta, excepto que su objeto principal hayan sido esas normas de Derecho financiero y tributario que me motivaron a su preparación (me refiero a las sentencias del TC 96/2013, de 23 de abril (2); 200/2013, de 5 de diciembre (3) y 53/2014, de 10 de abril (4)).

Si formulamos como hipótesis que la modificación del canon de constitucionalidad afecta efectivamente sobre las disposiciones impugnadas, podríamos hablar tanto de «constitucionalidad sobrevenida» como de «inconstitucionalidad sobrevenida». Hablaríamos de lo primero en cuanto a los casos en los que el canon de constitucionalidad se hubiera relajado y, por lo tanto, la inicial disconformidad con ese canon que determinaba la norma impugnada o por impugnar habría desaparecido. Hablaríamos de lo segundo en cuanto a los casos en los que el canon de constitucionalidad se hubiera endurecido y, por lo tanto, la inicial conformidad con ese canon de la norma impugnada o por impugnar habría devenido en disconformidad.

Estas expresiones (constitucionalidad e inconstitucionalidad sobrevenida) aparecen en alguna ocasión en las resoluciones del TC. La «constitucionalidad sobrevenida» se nombra en la STC 337/1994, de 23 diciembre, bien es cierto que en los antecedentes de hecho, entrecorillada, y por haber sido utilizada por una de las partes (5).

La «inconstitucionalidad sobrevenida» aparece algo más en el sentido que nos interesa (abundaba también en otro distinto, en relación con la derogación tácita de las normas preconstitucionales contrarias a la Constitución, aunque, por razones obvias, cada vez se utiliza y se utilizará menos). Puedo citar las SSTC 1/2003, de 16 de enero (6); 162/2009 de 29 junio (7); 66/2011, de 16 de mayo (8); 159/2012 de 17 septiembre (9); 181/2012 de 15 octubre (10) o 191/2012, de 29 de octubre (11).

Se utilicen éstas u otras, el problema ha estado presente siempre.

Pues bien, la primacía de la Constitución se garantiza mediante los procedimientos de declaración de inconstitucionalidad, enjuiciando la conformidad o disconformidad con ella de las leyes, disposiciones o actos impugnados. La declaración de inconstitucionalidad, como se sabe, puede promoverse mediante el recurso de inconstitucionalidad (por agentes diversos) y mediante la cuestión de inconstitucionalidad (por Jueces o Tribunales).

Entrando en cada uno de estos procedimientos, en el campo del recurso, procedimiento en el que los legitimados cuentan con un tiempo limitado para la interposición del mismo, parecería que pudiera tener más interés la «constitucionalidad sobrevenida» que la «inconstitucionalidad sobrevenida». Ello no tiene otra lógica que la del

(2) BOE núm. 123, de 23 de mayo.

(3) BOE núm. 7, de 8 de enero de 2014.

(4) BOE núm. 53/2014, de 10 de abril.

(5) BOE núm. 19, de 23 de enero de 1995. Tenía que ver con la normalización lingüística en Cataluña y hacer referencia a una ley estatal posterior al reglamento autonómico cuestionado, que podría suponer su sanación.

(6) BOE núm. 43, de 19 de febrero de 2003.

(7) BOE núm. 181, de 28 de julio de 2009.

(8) BOE núm. 139, de 11 de junio de 2011.

(9) BOE núm. 250, de 17 de octubre de 2012.

(10) BOE núm. 274, de 14 de noviembre de 2012.

(11) BOE núm. 286 de 28 de noviembre de 2012. Me limito a hacer un comentario en relación con las sentencias núm. 181/2012 y 191/2012: las dos tratan de la eventual contradicción de una ley autonómica con preceptos básicos estatales (la Ley del estatuto básico del empleado público) que se aprueban con posterioridad a la regulación autonómica impugnada.

tiempo: desde la aprobación de la disposición impugnada hasta la presentación del recurso no habrá transcurrido el suficiente para haberse modificado el canon de constitucionalidad y que ello impulse a los recurrentes a presentar el recurso. Claro que no es imposible (se pudo presentar un recurso infundado y luego beneficiarse de la eventual reforma de alguna de las normas que integran el bloque de constitucionalidad utilizadas en dicho recurso).

En el caso de las cuestiones de inconstitucionalidad no sucede esto, dada la posibilidad indefinida de interposición.

Ahora bien, que tenga o no interés será dependiente de lo que disponga el ordenamiento sobre si el canon de enjuiciamiento es o no el reformado. Sin perjuicio de todo lo que se diga a lo largo de este trabajo, puede adelantarse ya que, no previéndose solución en la LOTC, la ha fijado el propio TC. A tal fin, ha de diferenciarse en función del procedimiento de declaración de inconstitucionalidad seguido.

El bloque de constitucionalidad que ha de servir de canon para el enjuiciamiento de la ley en los recursos de inconstitucionalidad es el efectivamente existente en el momento de procederse a la resolución del proceso constitucional que se hubiese entablado (cfr. por todas, SSTC 87/1985, de 16 de julio (12); 137/1986, de 6 de noviembre (13); 27/1987, de 27 de febrero (14); 170/1989, de 19 de octubre (15); 147/1992, de 16 de octubre (16); 146/1993, de 29 de abril (17); 14/1998, de 22 de enero (18); 154/1988, de 21 de julio (19); 1/2003, de 16 de enero (20); 109/2003, de 5 de junio (21); 14/2004, de 13 de febrero (22); 47/2004, de 25 de marzo (23); 135/2006, de 27 de abril (24); 1/2011, de 14 de febrero (25); 120/2011, de 6 de julio (26); 195/2011, de 13 de diciembre (27) y todas las concordantes con ella; 122/2012, de 5 de junio (28); 197/2012, de 6 de noviembre (29) y 208/2012, de 14 de noviembre (30)). Ello ha conducido a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de disposiciones ajustadas al canon de constitucionalidad en el momento de ser aprobadas (y lógicamente en el momento de presentarse el recurso de inconstitucionalidad), pero afectadas por una modificación del mismo dictada entre aquel momento y el posterior de resolución del proceso constitucional (claramente en las ya citadas SSTC 27/1987, de 27 de febrero; 1/2003, de 16 de enero y 109/2003, de 5 de junio). Y también a declarar la constitucionalidad cuando entre el momento en el que se aprueba la norma impugnada/se presenta el recurso y el de resolverse el proceso constitucional se ha producido una reforma del canon de constitucionalidad que determina la conformidad del precepto im-

- (12) BOE núm. 194, de 14 de agosto de 1985.
 (13) BOE núm. 276, de 18 de noviembre de 1986.
 (14) BOE núm. 71, de 24 de marzo de 1987.
 (15) BOE núm. 267, de 7 de noviembre de 1989.
 (16) BOE núm. 276, de 17 de noviembre de 1992.
 (17) BOE núm. 127, de 28 de mayo de 1993.
 (18) BOE núm. 47, de 24 de febrero de 1998.
 (19) BOE núm. 197, de 18 de agosto de 1998.
 (20) Citada.
 (21) BOE núm. 156, de 1 de julio de 2003.
 (22) BOE núm. 60, de 10 de marzo de 2004.
 (23) BOE núm. 99, de 23 de abril de 2004.
 (24) BOE núm. 125, de 26 de mayo de 2006.
 (25) BOE núm. 63, de 15 de marzo de 2011.
 (26) BOE núm. 184, de 2 de agosto de 2011.
 (27) BOE núm. 9, de 11 de enero de 2012.
 (28) BOE núm. 159, de 4 de julio de 2012.
 (29) BOE núm. 286, de 28 de noviembre de 2012.
 (30) BOE núm. 299, de 13 de diciembre de 2012.

pugnado con dicho canon, reforma que puede ser simplemente de atribución de competencias al legislador impugnado (claramente en las ya citadas SSTC 154/1988, de 21 de julio; 146/1993, de 29 de abril; 14/1998, de 22 de enero; 122/2012, de 5 de junio; 197/2012, de 6 de noviembre y 208/2012, de 14 de noviembre). Por supuesto, una cosa es la declaración general –muy frecuente– y otra que en el caso concreto se den las consecuencias que acabo de advertir, pues muchas veces el vicio ni se daba con el parámetro original de constitucionalidad ni con el reformado; y otras es realmente complejo entender si la causa del fallo ha sido el cambio normativo en el canon de constitucionalidad (el llamado *ius superveniens*).

Por el contrario, en el caso de cuestión de constitucionalidad el TC ha de resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa «vigente y aplicable en el concreto momento en el que se presenta la cuestión de inconstitucionalidad» (STC 28/1997, de 13 de febrero (31)); «la legislación vigente en el momento de referencia para la aplicación por el órgano judicial a quo de la norma cuestionada» (STC 178/2004, de 21 de octubre (32)); la «vigente en el momento en que fue planteada la cuestión en el proceso a quo» (SSTC 4/2011, de 14 de febrero (33); 184/2011, de 23 de noviembre (34) y las ya reseñadas 181 y 191/2012, de 15 de octubre); o la normativa vigente y aplicable «en el concreto momento en el que se suscitó el proceso a quo» (STC 196/2012, de 31 de octubre (35)). Así pues, entre un momento (A), el de aprobación de la disposición impugnada, y un momento (C), el de resolución del proceso de constitucionalidad, existe otro momento (B) y será canon de enjuiciamiento, precisamente, el vigente en ese momento (B). Trataré de ordenar a qué ha conducido esta doctrina:

- si las disposiciones impugnadas se encontraban ajustadas al canon de constitucionalidad en el momento de ser aprobadas (A), pero se vieron afectadas por una modificación del mismo dictada entre aquel momento y el posterior momento (B), determinante de su desconformidad con el bloque de constitucionalidad, modificación que perfectamente podría seguir vigente en el momento de resolverse el proceso, se estimaría la cuestión y se declarararía la inconstitucionalidad de dichas disposiciones (SSTC 162/2009, de 29 junio o 159/2012 de 17 septiembre, citadas);
- si las disposiciones impugnadas no se encontraban ajustadas al canon de constitucionalidad en el momento de ser aprobadas (A), pero se vieron afectadas por una modificación del mismo dictada entre aquel momento y el posterior momento (B), determinante de su conformidad sobrevenida con el bloque de constitucionalidad, modificación que perfectamente podría seguir vigente en el momento de resolverse el proceso, se desestimaría la cuestión y se declarararía por tanto la constitucionalidad de dichas disposiciones;

- (31) BOE núm. 63, de 14 de marzo de 1997.
 (32) BOE núm. 279, de 19 de noviembre de 2004. Tratándose del porcentaje de cesión de aprovechamientos urbanísticos, el TC concreta esa fecha «en el momento en que se dictaron la licencia y el acuerdo reparcelatorio». En el caso de la STC 254/2004, de 22 de diciembre (BOE núm. 18, de 21 de enero de 2005), referido a una disposición sancionadora, la constitucionalidad o no ha de valorarse respecto de la normativa vigente «en el momento en que recajó la resolución sancionadora que se discute en el proceso a quo», o lo que es lo mismo «en relación con el momento de la comisión de los hechos a las que aquella se aplica». En igual sentido, la 164/2006, de 24 de mayo (BOE núm. 148, de 22 de junio de 2006).
 (33) BOE núm. 63, de 15 de marzo de 2011.
 (34) BOE núm. 306, de 21 de diciembre de 2011.
 (35) BOE núm. 286, de 28 de noviembre de 2012.

- si las disposiciones impugnadas no se encontraban ajustadas al canon de constitucionalidad en el momento (B) –probablemente el canon de enjuiciamiento era el mismo en el momento anterior de ser aprobadas (A)–, aunque se vieron afectadas por una modificación del mismo dictada entre aquel momento (B) y el posterior momento (C), de resolución del proceso, determinante de su conformidad sobrevinida con el bloque de constitucionalidad, se estimaría la cuestión y por lo tanto se declararía la inconstitucionalidad de dichas disposiciones (SSTC 254/2004, de 22 de diciembre; 164/2006, de 24 de mayo; 4/2011, de 14 de febrero o 196/2012, de 31 de octubre, citadas); y
- si las disposiciones impugnadas se encontraban ajustadas al canon de constitucionalidad en el momento (B) –probablemente el canon de enjuiciamiento era el mismo en el momento anterior de ser aprobadas (A)–, aunque se vieron afectadas por una modificación del mismo dictada entre aquel momento (B) y el posterior momento (C), de resolución del proceso, determinante de su conformidad sobrevinida con el bloque de constitucionalidad, se desestimaría la cuestión y por lo tanto se declararía la constitucionalidad de dichas disposiciones (si he sabido leerla bien, parte de la STC 178/2004, de 21 de octubre, citada).

Veamos a continuación las implicaciones sobre normas del ámbito del Derecho Financiero y Tributario.

2. EL CANON DE CONSTITUCIONALIDAD Y SU MODIFICACIÓN EN EL ÁMBITO DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Lo que se tenga que decir sobre el canon de enjuiciamiento que concierne a las leyes que situamos de manera típica en el ámbito del Derecho financiero y tributario no puede ser diferente del ordinario. No obstante lo cual, es del interés de este trabajo efectuar alguna concreción.

Por lo que a la propia Constitución se refiere, poco ha de decirse. Sin perjuicio de muchos otros preceptos que pudieran ser determinantes en un caso concreto, está claro que son clave artículos como el 31, 133 a 136, 142, 156 a 158 o la disposición adicional primera.

En cuanto a las leyes dictadas para delimitar las competencias del Estado o de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) o para regular o armonizar el ejercicio de éstas, nombraría primero a los Estatutos de Autonomía, que acostumbran a contener un título o capítulo relativo a la economía y la hacienda. Por supuesto, podrían ser muy relevantes las disposiciones que tuvieran el carácter de *básicas* en cualquiera de las versiones de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), en la legislación presupuestaria y de gasto público y, en particular, de estabilidad presupuestaria. Y, naturalmente, la normativa reguladora de la hacienda territorial, autonómica y local; alguna de ellas encaja a la perfección en las «otras leyes a las que la propia Constitución se remite expresamente para delimitar las competencias autonómicas».

Pensando en esto último, resulta de especial interés la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades (en adelante, LOFCA (36)). Como dicen FERNÁNDEZ FARRERES (37) o LOSADA GONZÁLEZ, la LOFCA integra el bloque de constitucionalidad, en el sentido de que es una ley a la que la Constitución se remite expresamente para delimitar las com-

(36) Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (BOE núm. 236, de 1 de octubre).

(37) FERNÁNDEZ FARRERES (2001), pág. 405.

petencias autonómicas (38). Se cita como referencia más antigua la STC 183/1988, de 13 de octubre, que entiende que la LOFCA forma parte del bloque de constitucionalidad (39); y desde entonces hasta nuestros días.

Aunque no haya sido el único, si la reforma de un precepto constitucional ha sido debatida y comentada ha sido la del artículo 135 CE, que introdujo el principio de estabilidad presupuestaria en el texto constitucional. Aunque no haya sido determinante del fallo, entre la primera y la última sentencia del TC referidas a los recursos de inconstitucionalidad interpuestos desde instancias autonómicas en relación con diversos preceptos de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, general de estabilidad presupuestaria (40) y de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la misma (41), se aprobó y publicó la reforma constitucional (42). La primera fue la 134/2011, de 20 de julio (43) y una cualquiera es la 195/2011, de 13 de diciembre (citada). En el Fundamento Jurídico (en adelante, FJ o FFJJ) cuarto de esta última se recuerda la doctrina del *ius superveniens*, que determina el nuevo canon de enjuiciamiento de las leyes impugnadas –robustecidas por la reforma–. Es cierto que no tuvo influencia real, por cuanto el TC había sostenido la competencia estatal incluso antes de la reforma.

Aunque el primer ejemplo que pongo nos remonta a un par de leyes del Estado, el grueso de las disposiciones afectadas por el fenómeno jurídico abordado es autonómico.

En cuanto a las leyes que atribuyen competencias, es evidente que las modificaciones han sido y son constantes. Ahora bien, la conflictividad en relación con posibles excesos autonómicos en cuanto a lo que sea básico en la legislación general tributaria y presupuestaria ha sido mínima (para fortuna del TC, pues se trata de una legislación que no se ha esforzado lo más mínimo por separar lo que es básico de lo que no lo es). La ley que de verdad nos lleva a trabajar y reflexionar sobre estas cuestiones en el campo de lo financiero y tributario es la LOFCA, ley que, como dice la CE, regula el ejercicio de las competencias financieras a las que se refiere el apartado 1 del artículo 157 de la propia CE, apartado enumerador de los recursos (financieros) de las CCAA.

Antes de centrarme en la LOFCA en general y en uno de sus preceptos en particular, realizaré un breve comentario sobre la citada STC 184/2011, de 23 de noviembre, sentencia estimatoria de la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta en relación con un precepto catalán que pretendía autorizar beneficios fiscales en los tributos locales diferentes de los contenidos en la ley estatal de haciendas locales (44). Se trata de una cuestión promovida en 1999 en relación con una disposición aprobada en 1993, respecto de la que el tribunal *a quo* dudaba de la competencia de la Comunidad Autónoma para adoptar semejante medida. El caso es que el TC no deja de advertir que la norma básica que atribuye competencias –el Estatuto de Autonomía– había cambiado entretanto. Y, si nos ateníamos a la letra del Estatuto de Autonomía de 2006, Cataluña había adquirido notables facultades en el ámbito de la fiscalidad local. Pues bien, como se trataba de una cuestión de inconstitucionalidad, el TC se atendería no al Estatuto de 2006, sino al ante-

(38) LOSADA GONZÁLEZ (2010), pág. 332.

(39) BOE núm. 266, de 5 de noviembre de 1988.

(40) BOE núm. 298, de 13.

(41) BOE núm. 299, de 14.

(42) Reforma del artículo 135 de la Constitución Española, de 27 de septiembre de 2011 (BOE núm. 232, del mismo día).

(43) BOE núm. 197, de 17 de agosto de 2011.

(44) Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE núm. 59, de 9 de marzo), en adelante, LHL.

rior. En el caso concreto hubiera dado igual, pues el nuevo canon de enjuiciamiento había sido a su vez declarado inconstitucional (STC 31/2010, de 28 de junio (45)).

Volviendo a la LOFCA, ha de reconocérsele una gran capacidad para constituirse en observatorio de problemas jurídicos. Se trata de una ley que, regulando en efecto «el ejercicio de competencias financieras», es mucho más que una norma atributiva de competencias, dado que efectúa esta tarea en planos importantísimos, determinando las condiciones materiales en las que éstas se pueden ejercer. Ocurre sobre todo en el ámbito de las decisiones de las CCAA, dado que la LOFCA define los presupuestos en los que pueden establecer los tributos propios, enmarca las medidas fiscales a adoptar en los cedidos, articula su capacidad de endeudamiento y enmarca sus presupuestos generales. La LOFCA ha sido modificada con frecuencia y eso genera de manera apriorística alguno de estos problemas.

La LOFCA, aparte de todo, resulta desarrollada por un conjunto de leyes del Estado que terminan de perfilar hasta donde puede alcanzar una Comunidad Autónoma.

En el epígrafe siguiente nos vamos a centrar, en particular, en los avatares sufridos por los procesos de declaración de inconstitucionalidad planteados alrededor de un precepto concreto de la LOFCA (el apartado 3 del artículo 6) y de la normativa ordinaria que lo ha desarrollado.

3. EN PARTICULAR, EL CASO DEL ARTÍCULO 6.3 DE LA LOFCA

El artículo 6.3 de la LOFCA dice, en la redacción hoy vigente, que los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales.

3.1. Aproximación a la cuestión: la redacción original del artículo 6.3 de la LOFCA

Se ha dicho que en España debe existir «un» sistema tributario y para que eso sea posible han de evitarse dobles imposiciones no coordinadas provocadas por las decisiones de los numerosos titulares de la potestad tributaria que desarrollan su actividad financiera.

En España conviven los impuestos del Estado con los municipales y los de las CCAA.

De manera apriorística, el Estado tendría la posibilidad constitucional de adoptar las medidas fiscales que estimase oportunas, creando si fuera necesario nuevos tributos y sin más limitaciones que las materiales (y, en su caso, competenciales) que resultaren de la Constitución. El Estado desarrolla una fuerte imposición sobre la renta global; y también sobre el consumo y el tráfico patrimonial, tanto mediante impuestos generales como mediante impuestos específicos sobre determinados consumos.

Los municipios, como se sabe, cuentan con hasta seis impuestos. *Deben* exigir tres de manera obligatoria: uno sobre la propiedad inmueble (Impuesto sobre Bienes Inmuebles o IBI); otro sobre el mero ejercicio de actividades económicas (Impuesto sobre Actividades Económicas o IAE); y un tercero sobre la titularidad de vehículos (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica). *Pueden* exigir otros tres: uno sobre el sector constructivo (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras); otro sobre las transmisio-

(45) BOE núm. 172, de 16 de julio de 2010.

nes inmobiliarias (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana); y un tercero sobre el sector cinegético y pesquero (Impuesto de Gastos Suntuarios, en su modalidad de cotos de caza y pesca). Como son impuestos regulados por el propio Estado se supone (que ya es suponer) que se garantiza la coordinación y se evitan solapamientos.

Las CCAA también pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. En el plano material, es la LOFCA la que lo ampara. La delimitación de la imposición propia de las CCAA es uno de los cometidos relevantes de la LOFCA. El modelo vigente previno que las CCAA tendrían inicialmente libertad para establecer sus propios impuestos, sin que la ley estatal fijase algo parecido a un *numerus clausus*. Lo que sucederá es que esa inicial libertad tiene su contrapunto en un conjunto de prohibiciones cuya vulneración determinaría la inconstitucionalidad del tributo. Algunas de ellas han tenido históricamente una importancia solo relativa (prohibición de impuestos que afecten al territorio de otras CCAA; prohibición de impuestos que pudieran perjudicar la existencia de un mercado interior libre referido a personas, bienes, servicios y capitales) y, en realidad, son exigencias de la propia Constitución. Pero otras dos reglas sí han sido fundamentales para comprender hasta dónde podía llegar una Comunidad Autónoma:

- primero, no podía establecer tributos sobre hechos imponible ya gravados por el Estado; y
- segundo, no podía establecer tributos sobre materias reservadas por la legislación de régimen local a las Corporaciones locales.

Estas prohibiciones de equivalencia pretenderían asegurar el mantenimiento del sistema único y han tenido envergadura suficiente para arrinconar la iniciativa tributaria de las CCAA, aunque conviene matizar la eficacia de una y otra. Siendo grande el potencial limitador, interesa conocer la interpretación de reglas que pueden leerse de maneras muy distintas.

La interpretación que de la primera realizó el TC no plantea excesivos problemas a las CCAA. Dice que lo único que se prohíbe es la duplicación de hechos imponible. Ello resultó de la STC 37/1987, de 26 de marzo (46), relativa al Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas establecido por la Comunidad Autónoma de Andalucía, reproduciéndose la doctrina en varias sentencias posteriores. El TC efectuaba un análisis jurídico de los términos empleados por la LOFCA y concluía afirmando que la misma no prohibía que los tributos autonómicos recayeran sobre materias ya gravadas por el Estado, siempre que los hechos imponible fueran diferentes.

Sin embargo, la interpretación que se le dio a la segunda sí determinó grandes dificultades. Con una argumentación con la que no estuve en absoluto de acuerdo, el TC consideró que las CCAA no podían establecer impuestos sobre las materias que se correspondieran con los impuestos municipales sobre bienes inmuebles, actividades económicas, construcciones e incremento del valor de los terrenos (47). Las materias correspondientes a impuestos como el de bienes inmuebles y actividades económicas eran desbordantes y, con semejante doctrina, ello podría impedir numerosas medidas fiscales de las CCAA. La «materia» era un elemento de alcance mayor que el «hecho imponible» y, en consecuencia, la prohibición tenía más radio de acción. Por cierto, volteando sin dar explicaciones la doctrina que en sentido contrario se había fijado en la STC 14/1998, de 22 de enero, citada.

(46) BOE núm. 89, de 14 de abril de 1987.

(47) *Cfr.* JIMÉNEZ COMPAIRED (1994), pág. 307-312.

La Comunidad Autónoma de las Islas Baleares había establecido un impuesto denominado «Impuesto sobre determinadas instalaciones que inciden en el medio ambiente», que recaía sobre determinados sujetos pasivos relacionados sobre todo con el sector de la energía. Este tributo se cuantificaba a la vista de los ingresos de las empresas afectadas. Pues bien, el tributo balear, recurrido por el Presidente del Gobierno, fue declarado inconstitucional y, por lo tanto, anulado, por vulnerar esta regla. Para el TC la materia gravada era la propiedad inmobiliaria y no la contaminación, ya que el gravamen se producía sin atención alguna a su capacidad contaminante, sin que se hubieran arbitrado instrumentos dirigidos a la estimulación de actividades protectoras del medio ambiente. En este caso, si se hubiera atendido a dicha capacidad contaminante o se hubieran arbitrado esos instrumentos, la «materia imponible» no hubiera sido la mera titularidad de elementos patrimoniales, sino la *contaminación*, y el tributo hubiera salido adelante. En suma, que era ambiental sólo en su denominación. Fue la STC 289/2000, de 30 de noviembre (48). La 179/2006, de 13 de junio, en relación con un impuesto extremeño de igual nombre y parecida factura concuerda con aquélla (49).

Cierto es que cosa bien distinta sucedió con el llamado «gravamen» establecido por la Comunidad Autónoma de Cataluña sobre ciertas actividades generadoras de riesgos que determinaban la activación de planes de protección civil. Este tributo también fue recurrido por el Presidente del Gobierno y el recurso se fundó en argumentos parecidos. Pero en este caso el TC encontró base suficiente para considerar que la materia gravada, por ser realmente un tributo ambiental, no era una de las reservadas a las Corporaciones locales por la legislación de régimen local. Se trató de la STC 168/2004, de 6 de octubre, resolución cuya coherencia con las otras sentencias era bastante dudosa (50). Lo hacía enlazando la LOFCA con la LHL. (51)

En lo que concierne a las materias afectadas por los otros dos impuestos municipales (vehículos de tracción mecánica y caza y pesca), la legislación estatal autorizaba a las CCAA a que establecieran impuestos sobre las mismas. En el caso de la materia vehicular, ello llevaría aparejada la supresión de los impuestos locales de la demarcación, debiendo compensar la Comunidad Autónoma a los Ayuntamientos afectados (como se puede uno imaginar, no ha tenido una gran acogida). En el caso de la materia caza y pesca, podrían convivir ambos impuestos, si bien se establecen fórmulas de coordinación entre ambos (deducción en el impuesto autonómico de lo pagado al Ayuntamiento) (52).

El artículo 6.3 de la LOFCA había terminado siendo el arma arrojadiza empleada en los muy frecuentes conflictos de constitucionalidad planteados contra las leyes creadoras de los impuestos autonómicos. Aparte de los señalados, los impuestos sobre grandes espacios comerciales, los impuestos sobre pernoctaciones, los impuestos sobre la producción de residuos o sobre la actividad eléctrica, los impuestos sobre depósitos bancarios, los impuestos urbanísticos, etc., sobre todos ellos recaía la pesadilla de este precepto. Muchos de ellos fueron recurridos o cuestionados. Como he dicho, uno escribió en contra de la interpretación que iba a seguir el TC muchos años antes de que esta interpretación

(48) BOE núm. 4, de 4 de enero de 2001.

(49) BOE núm. 161, de 7 de julio de 2006.

(50) BOE núm. 270, de 9 de noviembre de 2004.

(51) Añádase que el TC dictó algunos Autos declarando infundadas las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas en relación con la posible vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA por la existencia de ciertos impuestos autonómicos: cfr. el Auto 498/2005, de 13 de diciembre de 2005 (impuesto de Extremadura sobre solares sin edificar) y el Auto 456/2007, de 12 de diciembre de 2007 (impuesto de Andalucía en el ámbito de los residuos radiactivos).

(52) Se trataba de la ahora Disposición Adicional 1.ª del Texto Refundido de la LHL.

cobrar carta de naturaleza. Aparte de enjundiosas cuestiones jurídicas en las que ahora no entraré, no podía comprender, sencillamente, que quien pudiera lo más (establecer impuestos sobre materias gravadas por el Estado, siempre que sus hechos imponibles no fueran coincidentes) no pudiera lo menos y, en modo alguno, que impuestos gravemente enfermos como el IAE pusieran en jaque a las posibilidades autonómicas de acceder a una mínima política fiscal propia.

Si enlazamos las dificultades políticas con semejante traba jurídica, con este panorama se comprende el panorama de la fiscalidad regional. Un conjunto de figuras de factura discutible y mínima recaudación. La posibilidad de adoptar decisiones fiscales aumentó mucho, es cierto, cuando se apoderó a las CCAA a legislar en materia de tributos cedidos por el Estado (aunque las más de las veces, se utilizó para bajar la presión fiscal).

3.2. La reforma del artículo 6.3 de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009

Lo que no se pudo solventar por la vía jurídica se hizo por la vía política y se hizo con motivo de la reforma del modelo de financiación autonómica de 2009 –reforma que exigía, por otras razones, la modificación de la LOFCA–. Previamente, el Consejo de Política Financiera y Fiscal de las CCAA había adoptado el Acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. Dicho Acuerdo contenía un apartado titulado «Clarificación del espacio de los tributos propios de las CCAA». Se advertía en dicho apartado que aunque los tributos propios no formaran parte del Sistema de Financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las Entidades Locales, se propone revisar los límites actualmente existentes en la LOFCA para la creación de tributos propios por las CCAA, lo que también podría ampliar el espacio fiscal de las mismas. Para ello –dice el texto del acuerdo– y para evitar los habituales conflictos constitucionales actuales, se acuerda revisar el artículo 6.3 de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al hecho imponible y no a la materia imponible, con lo que habría un espacio autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales.

Sobre dicho Acuerdo el gobierno presentaría los correspondientes proyectos de ley que, en lo que ahora nos interesa, no serían objeto de modificación alguna en la tramitación parlamentaria. La LOFCA se reformaría por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (53). El artículo 6.3 de la LOFCA quedaría así:

«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.»

Sin perjuicio de los cambios que ello pudiera suponer en el comportamiento de las CCAA en ejercicio de su potestad tributaria, estábamos a la espera de varias sentencias del TC que se tenían que enfrentar a conflictos sostenidos sobre la base de la versión original del referido precepto.

(53) BOE núm. 305, de 19.

3.3. La constitucionalidad sobrevenida de los impuestos impugnados a través de un recurso de inconstitucionalidad

Varios impuestos regionales se hallaban impugnados a través del medio procesal del recurso de inconstitucionalidad y ha sido durante 2012 cuando se han dictado las correspondientes sentencias. Siguiendo su doctrina, el TC asegurará que el bloque de constitucionalidad que haya de servir de canon para el enjuiciamiento de la ley sea el efectivamente existente en el momento de procederse a la resolución del proceso constitucional que se hubiese entablado.

Me voy a referir, de una parte, a las ya citadas sentencias 122/2012, de 5 de junio, 197/2012, de 6 de noviembre y 208/2012, de 14 de noviembre, las tres sobre impuestos sobre grandes espacios comerciales (en Cataluña, Asturias y Navarra, respectivamente) y, de otra, a la sentencia 210/2012, de 14 de noviembre, en relación con el impuesto extremeño sobre depósitos en entidades de crédito (54). Añado las posteriores 96/2013 y 200/2013, reseñadas arribas, referidas al impuesto aragonés sobre grandes áreas de venta (55).

En ellas vamos a ver cómo ha de entenderse el artículo 6.3 de la LOFCA en la redacción dada en 2009.

La sentencia 122/2012 desestimaré el recurso de inconstitucionalidad 1772-2001, interpuesto por el Presidente del Gobierno de la Nación en relación con la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre (56). Sobre la base del texto original de la LOFCA el Abogado del Estado insistió en que la fuente de riqueza gravada por el impuesto catalán —la explotación de grandes establecimientos comerciales, en proporción a la superficie que ocupan— era la misma que se encontraba ya gravada por el IAE. Y aún añadía de manera subsidiaria que la materia también podría ser coincidente con la del IBI. Adviértase que durante 2011 el propio Abogado del Estado presentó escrito de alegaciones considerando que debía declararse la pérdida de objeto del recurso y señalando que el impuesto no vulneraba lo dispuesto en la redacción del artículo 6.3 dada por la Ley Orgánica 3/2009 (por cierto, con la oposición del Letrado del Parlamento catalán y del Abogado de la Generalitat, que mostraron su interés en que se dictase sentencia).

Dejando al margen cuestiones propias del proceso constitucional, diré que el TC entrará en el fondo resolviendo el recurso a la luz de la nueva redacción del artículo 6.3 de la LOFCA.

Dada la sobrevenida similitud del apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA con el apartado 2 (los tributos que establezcan las CCAA no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado), el TC tomará como punto de partida la doctrina sobre dicho apartado 2, fijada en diversas sentencias de cuya reseña puede prescindirse. Justifica esta reflexión en el origen y en la tramitación de la nueva redacción y procede a examinar la más relajada perspectiva del apartado 2 —respecto del primer 3—: en relación con

(54) BOE núm. 299, de 13 de diciembre.

(55) El impuesto aragonés era posterior y de ahí la tardanza en responder por parte del TC. Lo creó la Ley 13/2005, de 30 de diciembre (BOA núm. 154, de 31), si bien hoy está contenido en el Texto Refundido aprobado por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre (BOA núm. 117, de 3 de octubre). Contra su implantación se interpusieron sendos recursos de inconstitucionalidad, con los números 3095-2006 y 3701-2006, respectivamente por diputados del Grupo Popular y por el Presidente del Gobierno (BOE núm. 125, de 26 de mayo), que serían resueltos por las sentencias señaladas.

(56) DOCG núm. 3295, de 30 de diciembre.

una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. Y es que lo realmente prohibido es la duplicación de hechos impositivos: la limitación se contrae, luego la potestad se ensancha. Antes de entrar en el cotejo concreto de la equivalencia o no de los dos tributos, repasa más en detalle su doctrina de relevancia, que podríamos sintetizar en lo siguiente:

- que no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos impositivos 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 impositivos de ambos impuestos;
- que para analizar la regulación del hecho imponible, hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, y la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible; y
- que otro de los criterios que podría ser útil (aunque no suficiente) para distinguir los hechos impositivos de dos impuestos es si su finalidad es básicamente fiscal o extrafiscal.

El Tribunal descubre las diferencias gramaticales entre uno y otro y el carácter general de uno frente al especial de otro. Pero la clave del fallo —a mi parecer— la encontraremos en el siguiente párrafo, cuya fundamentación reproduzco:

«En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizado para cuantificar el tributo, sino que sirve también para calificar el tipo de actividad gravada, y así identificar los sujetos pasivos que, a los efectos del impuesto, son grandes establecimientos comerciales. El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, pues sólo el ejercicio de éste determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador, porque considera que produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional.»

En efecto, considera el TC que necesita acudir a los elementos de cuantificación del impuesto para desacreditar la equivalencia de dos impuestos que recurren a la técnica de calcular su cuota fijando una cantidad por metro cuadrado de superficie del establecimiento comercial, pero no la computan de forma idéntica.

Un elemento muy significativo de la sentencia —por lo que tiene que acudir a los esquemas de cuantificación— es que las diferencias entre los hechos impositivos que determinan un impuesto general (que afecta a todo tipo de actividades) y otro específico (que grava únicamente determinadas actividades) no son suficientes para entender superada la prohibición establecida en el artículo 6.3 de la LOFCA. Esta cuestión no estaba ni mucho menos clara (yo mismo me había definido en pos de una posición más flexible, que permitiera más campo de acción a las CCAA (57)). Cara a determinadas iniciativas fiscales que se puedan adoptar, deja una prohibición que tiene bastante sustancia y que no puede rodearse troceando o especificando un hecho imponible.

En cuanto a los impuestos asturiano y aragonés, poco o nada debo decir porque —en cuanto al tema que ahora nos interesa, referido a recursos de inconstitucionalidad— el

(57) JIMÉNEZ COMPAIRED (1994), pág. 279-307.

conflicto era idéntico y la doctrina lo va a ser también. La parte del impuesto navarro que ahora nos debe ocupar también es similar.

Sí conviene efectuar algún comentario en relación con la sentencia 210/2012, que desestimará el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, reguladora del impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (58).

A juicio del TC el hecho imponible del impuesto autonómico no coincide con el gravado por el IAE (ni tampoco vulnera otros preceptos de la LOFCA).

3.4. La inconstitucionalidad de los impuestos objeto de cuestión de inconstitucionalidad

La Comunidad de Castilla-La Mancha había establecido un impuesto también denominado «sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente» (Ley 11/2000, de 26 de diciembre (59)). Pese al nombre escogido, se trataba de una figura bien distinta de la balear, comprensiva en realidad de tres modalidades diferentes con autonomía suficiente para haber recibido el rango de impuestos singulares. Dos de las tres modalidades (las que gravan la producción termonuclear y el almacenamiento de residuos radiactivos) fueron objeto de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 8556-2005, planteada por la sección segunda de la sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha. Consideraba la sala que entre estas dos modalidades y el IAE podía haber coincidencia en el gravamen de la materia imponible. Estas dos modalidades, más la tercera (emisión de gases a la atmósfera) fueron objeto de una nueva cuestión de inconstitucionalidad (la núm. 8952-2010), pero ahora en relación con una versión legal renovada de 2005, que había sustituido a la de la Ley 11/2000 (60).

El primer caso que se le plantea al TC será resuelto por la STC 196/2012 desde la premisa de que la modificación de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 no afecta al juicio de constitucionalidad sobre los preceptos impugnados, dado que se conectan con su aplicación a un concreto proceso en el que el órgano judicial proponente de la cuestión ha de resolver sobre la pretensión ejercitada a la luz de la normativa vigente y aplicable en el concreto momento en el que se suscitó el proceso *a quo*. Al tiempo de efectuar los últimos ajustes a la versión de este trabajo que se mandó a publicar vería la luz la STC 60/2013, de 13 de marzo, estimatoria de la cuestión deducida en relación con la Ley de 2005 (61).

No merece la pena entrar en mucho detalle. Sólo dejar claro que las modalidades tributarias vulneraban el artículo 6.3 de la LOFCA en su redacción original, por la coincidencia de materias (la sentencia engarza a la perfección con la dictada sobre el impuesto balear, antes señalada). Igual que no vulneran el artículo 6.3 de la LOFCA en su redacción actual —esto lo digo yo, a la luz de la jurisprudencia examinada en epígrafes anteriores de este trabajo—. Pero, sea como sea, se estima la cuestión y, por tanto, se declaran inconstitucionales y nulos los preceptos impugnados de manera directa y otros por conexión.

(58) DOE núm. 147, de 27 de diciembre.

(59) DOCM núm. 131, de 29.

(60) Providencia publicada en el BOE núm. 49, de 26 de febrero de 2011. Se trataba de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre (DOCM núm. 264, de 31).

(61) BOE núm. 86, de 10 de abril. La estimación no se extiende, por el contrario, a la modalidad de emisión de gases a la atmósfera.

3.5. Un caso vinculado a la legislación ordinaria que desarrolla el artículo 6.3 de la LOFCA

Con la redacción original de la LOFCA, la prohibición de establecer tributos autonómicos sobre materias reservadas a las corporaciones locales se exceptuaba en los casos previstos en la legislación de régimen local, que habría de prever además las pertinentes medidas de compensación o coordinación. La primera versión de la legislación de régimen local se limitó a dar entrada a las CCAA en la materia propia del Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Esa disposición, es evidente, formaba parte del canon de constitucionalidad que hubiera de enjuiciar la conformidad o no a la Constitución de los eventuales impuestos autonómicos. Al cabo del tiempo esa disposición se amplió, incorporando la materia propia del Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en la modalidad de cotos de caza y pesca (62).

Antes de llegar a la reforma, habían pasado muchas cosas.

En primer lugar, que este impuesto local iba a tener una duración limitada (63). En segundo lugar, que Extremadura aprobó una Ley de Caza, mediante la cual se aprobó el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos (aprovechando —se supone— el vacío que se producía en la hacienda local). En tercer lugar, que al legislador estatal no se le ocurrió otra idea que rectificar la supresión del impuesto local y mantenerlo (64).

(62) En efecto el texto original de la LHL, Ley 39/1988, de 28 de diciembre (BOE núm. 313, de 30), en la Disposición Adicional 5.^a, se vino a ampliar por la Ley 18/1991, de 6 de junio (BOE núm. 136, de 7).

(63) La LHL venía a regular el llamado Impuesto sobre Actividades Económicas que, de acuerdo con su Disposición Transitoria tercera, debía comenzar a exigirse en todo el territorio nacional a partir del día 1 de enero de 1991. Hasta esa fecha, —disponía el precepto—, los Ayuntamientos continuarían exigiendo las Licencias Fiscales y podrían exigir —dado su carácter potestativo— los Impuestos Municipales sobre Radicación, Publicidad y Gastos Suntuarios.

(64) La Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE núm. 156, de 30), predicó el primer retraso en la aplicación del nuevo Impuesto cuando en su Disposición Transitoria cuarta prevenía la prórroga hasta el 1 de enero de 1992 de la fecha de comienzo de la aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, respecto de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras, exclusivamente. Correspectivamente, continuaría aplicándose hasta el 31 de diciembre de 1991, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios que grave el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca, también exclusivamente. Pero pocos meses después se aprobó el Real Decreto Ley 4/1990, de 28 de septiembre (BOE núm. 234, de 29), que modificaba la citada Disposición Transitoria tercera de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, determinando que «el Impuesto sobre Actividades Económicas comenzará a exigirse en todo el territorio nacional a partir de 1 de enero de 1992», que las Licencias Fiscales continuarán exigiéndose hasta ese día, así como que podrán exigirse hasta la misma los Impuestos sobre la Radicación y Publicidad. Finalmente, y en relación con el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, se dice que los Ayuntamientos podrán continuar exigiéndolo a partir del 1 de enero de 1991 en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca, quedando suprimidas las restantes modalidades desde esa fecha. Para finalizar con esta prolífica referencia a normas estatales aludiremos a la Ley 6/1991, de 11 de marzo (BOE núm. 61, de 12), en la que se opta, en primer lugar, por excluir definitivamente del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas el ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas dependientes, forestales y pesqueras, manteniendo, sin embargo, la tributación por éste de las actividades ganaderas independientes. Como medida complementaria se declara la vigencia indefinida del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca. Por lo demás, se mantiene el cuadro de vigencias previsto en el Real Decreto Ley 4/1990.

El Grupo Popular presentó recurso de inconstitucionalidad, por presunta vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA (65).

Como he anticipado, finalmente se modificó la LHL. Se añadía un apartado 6 a la Disposición Adicional 5.^a, con la siguiente redacción:

«6. Asimismo, y conforme el artículo 6.3 a que se refiere el apartado 1 anterior, las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir un impuesto propio sobre la materia imponible gravada por el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. El impuesto que establecen las Comunidades Autónomas al amparo de esta facultad será compatible con el Impuesto Municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquél».

La STC 14/1998, de 22 de enero, desestimó el recurso en lo que a los aspectos fiscales concierne. Si bien el TC no utiliza propiamente la doctrina del *ius superveniens* –al parecer, tenía *overbooking* de argumentos para rechazar la pretendida inconstitucionalidad–, dedica algunos párrafos a poner de manifiesto la trascendencia de la modificación operada en la LHL.

4. LAS PARADOJAS DE LAS SOLUCIONES DISPENSADAS: REFLEXIONES DESDE LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS

La diferencia de los criterios generales sobre el canon de enjuiciamiento aplicables, respectivamente, al recurso y a la cuestión de inconstitucionalidad se ha venido a fundamentar en la idea de prejudicialidad y de colaboración entre los Tribunales ordinarios y el TC. Se ha manifestado la conveniencia de que, en la cuestión de inconstitucionalidad, el TC realice el juicio de constitucionalidad en la medida en que resulte útil al tribunal que plantea la cuestión y esa sería la causa de que la constitucionalidad de las disposiciones impugnadas se haya examinado conforme al canon vigente en el momento en que dichas disposiciones fueron aplicadas (por todas, STC 178/2004, de 21 de octubre).

Como vamos a ver, este planteamiento va a ser determinante de otros efectos y va a entrañar paradojas que van a dejarnos una fuerte insatisfacción. Veámoslo y revisemos al final las razones esgrimidas.

4.1. Sobre la fecha de referencia del canon de enjuiciamiento en las cuestiones de inconstitucionalidad

La primera inconsistencia que hallo en relación con la solución dada al problema que nos ocupa cuando el procedimiento de inconstitucionalidad seguido es la cuestión de inconstitucionalidad se refiere al momento de vigencia del canon de enjuiciamiento.

Si la fecha de referencia del canon de constitucionalidad está muy clara en cuanto a los recursos de inconstitucionalidad (la de resolverse el proceso, esto es, la de la fecha de dictar sentencia), las respuestas ofrecidas respecto de las cuestiones no son siempre coincidentes.

El TC ha señalado momentos diferentes. Recordemos lo que dije más arriba:

(65) Recurso de inconstitucionalidad núm. 746/1991, planteado por don Luis Fernández Fernández-Madrid, comisionado por 65 Senadores, contra determinados preceptos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 8/1990, de 21 de diciembre.

- el momento de referencia para la aplicación por el órgano judicial *a quo* de la norma cuestionada;
- el concreto momento en el que se suscitó el proceso *a quo*;
- el momento en que fue planteada la cuestión en el proceso *a quo*; o
- el concreto momento en el que se presenta la cuestión de inconstitucionalidad.

No sé si el TC ha sido consciente de ello, pero está expresando referencias temporales que no parecen iguales y, desde luego, no ha exteriorizado para nada razones que nos permitan pensar en cambios doctrinales sopesados. Tampoco sé si ha sido consciente de las dificultades para alcanzar soluciones en los casos concretos.

He tratado de formular la enumeración de «momentos» atendiendo a un orden cronológico sensato. En pura teoría, el canon de enjuiciamiento reformado podría ser aplicable o no a la misma situación, en función de las circunstancias de hecho (claro que se puede ligar a un momento posterior a todos ellos, con lo cual la disquisición carecería de relevancia práctica).

Uno. El «momento de referencia para la aplicación por el órgano judicial *a quo* de la norma cuestionada» ha sido, además, ejemplificado por el TC varias veces. Como dije en el apartado primero de este trabajo, tratándose de la normativa reguladora del porcentaje de cesión de aprovechamientos urbanísticos, concretó la que estuviera vigente «en el momento en que se dictaron la licencia y el acuerdo reparcelatorio». Tratándose de una disposición sancionadora, en la vigente «en el momento en que recayó la resolución sancionadora que se discute en el proceso *a quo*», o lo que es lo mismo «en relación con el momento de la comisión de los hechos a las que aquélla se aplica». Si extrapolamos este planteamiento a los casos tributarios que venimos abordando, en los que la reforma de la LOFCA surte efectos desde el 1 de enero de 2009, ¿en función de qué tendríamos que considerar una u otra normativa conformadora del canon de constitucionalidad (es decir, la original o la reformada)? Es claro que esos casos sobre los que se pronunció el TC arrancan de actos administrativos impugnados y lo que se cuestiona es la constitucionalidad de las leyes que les daban cobertura. Tratándose de actos tributarios, diríamos, siguiendo esta pauta, que la solución podría depender de que a los hechos imposables se les aplicase lo vigente antes o desde el día 1 de enero (aunque efectivamente fuera la misma). En este sentido habría de tenerse en cuenta que la aplicación temporal de las normas tributarias tiene previsión general en la LGT, pero en la práctica ha de atenderse a lo que se diga en la normativa específica (66). El impuesto manchego, en particular, es un impuesto periódico, normalmente anual, que se devenga el último día del período impositivo. En este caso concreto, a los hechos imposables devengados hasta 31 de diciembre de 2008 les podría afectar el canon de enjuiciamiento derogado; a los devengados después, el canon que resulta de la reforma de 2009. En fin, el proceso *a quo* tendrá que ver con actos administrativos, expresos o tácitos, pero la fecha de la eventual liquidación o acto recaudatorio (o el que sea) no sería relevante. Advertido que este análisis que acabo de hacer no pretendo exportarlo a otras situaciones relacionadas con la eventual reforma de otros preceptos integrantes del parámetro de constitucionalidad.

En la hipótesis de que el TC hubiera seguido esta línea, todo este razonamiento se nos vendría abajo por la sencilla razón de que se cuestiona la constitucionalidad de las leyes manchegas habiéndose recurrido de inicio no un acto administrativo, sino una disposición general (un decreto, una orden de desarrollo). Puede que en tal caso la aplica-

(66) Dice el artículo 10 de la LGT que las normas tributarias se aplicarán a los tributos cuyo período impositivo se inicie desde la entrada en vigor de las mismas, pero deja a salvo que se disponga lo contrario.

ción del canon de constitucionalidad original o reformado fuera dependiente de la fecha de entrada en vigor de la disposición general impugnada.

Téngase en cuenta, finalmente, que como no ha sido éste el «momento» escogido por el TC para ligar el canon de constitucionalidad con el impuesto manchego, las reflexiones realizadas quedan aún más a los solos efectos dialécticos.

Dos. El «concreto momento en el que se suscitó el proceso *a quo*» parecería el de interposición de la demanda o recurso. Centrándome en el orden contencioso-administrativo, podríamos vincularlo a la fecha de interposición del recurso en los términos del artículo 45 de la Ley de la Jurisdicción (67). Al tratarse de una referencia posterior a la que hemos visto más arriba, el «nuevo» canon de constitucionalidad sería aplicable en buena lógica y en la normalidad de los casos a más situaciones, pues en apariencia se trata de un momento posterior en el tiempo. Habiéndose impugnado una disposición general, como en el caso del impuesto manchego, estaríamos hablando de unas pocas semanas. Si se tratase de actos administrativos probablemente la diferencia sería bastante mayor y el canon reformado podría ser aplicado sobre hechos imponderables devengados antes o incluso mucho antes de la fecha de suscitarse el proceso *a quo*. Ha de tenerse en cuenta que el proceso es único aunque se desarrolle ante distintas instancias con ocasión de eventuales recursos de apelación o de casación, por lo que aunque la cuestión de inconstitucionalidad fuera interpuesta desde la última de las instancias (p. ej., el Tribunal Supremo, encontrándose el asunto en casación), la fecha a considerar sería la interposición del primer recurso. En el caso concreto del impuesto manchego no habría mucho problema dado que la cuestión de inconstitucionalidad se plantea en la única instancia procesal que se dio: recurso contencioso-administrativo ante el TSJ.

Tres. El «momento en que fue planteada la cuestión en el proceso *a quo*». Tengo mis dudas sobre si el TC ha querido expresar lo mismo que cuando se ha referido al «concreto momento en el que se presenta la cuestión de inconstitucionalidad». Si hubiera querido expresar lo mismo, me remito a lo que diré a continuación. Pero puede que no sea así y se haya querido referir al momento en el que plantea la cuestión por el Juez o Tribunal en los términos del artículo 35.2 de la LOTC, o dicho de otra manera, a la fecha en la que se dicta el Auto de planteamiento de la cuestión. Dado que esto se produciría «dentro del plazo para dictar sentencia», estamos hablando de una referencia muy posterior a las anteriores, por lo que el nuevo canon de constitucionalidad sería aplicable a más situaciones.

Cuatro. El «concreto momento en el que se presenta la cuestión de inconstitucionalidad». Podríamos creer que con esta expresión el TC estuviera pensando en la fecha de la elevación de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos del artículo 36 de la LOTC. No iría mucho más allá de la vista en (Tres), pero sí algo más allá.

Como ya dije, es posible que el cambio en el bloque de constitucionalidad se haya producido con posterioridad a todos estos momentos; pero perfectamente se pudo intercalar entre uno y otro.

4.2. La sentencia en los procedimientos de inconstitucionalidad y sus efectos

Dice el artículo 38 de la LOTC que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Ofi-

(67) Ley 29/1998, de 13 de julio (BOE núm. 167, de 14).

cial del Estado. El artículo siguiente advierte que cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados.

La LOTC no efectúa distinción en este sentido entre el procedimiento correspondiente al recurso y a la cuestión. Y, por supuesto, no contempla de manera expresa peculiaridad alguna en cuanto a los procedimientos afectados por la circunstancia estudiada en el presente trabajo.

La determinación de los efectos de las sentencias estimatorias en los supuestos de cambios en el canon de enjuiciamiento por aplicación del nuevo canon presenta, no obstante, particularidades. DE LA CUEVA ALEU explica lo sucedido en los procedimientos resueltos por las arriba citadas SSTC 1/2003, de 16 de enero (recurso) y 162/2009, de 29 de junio (cuestión) (68). Se trataba, como dice este autor, «de aquellos casos de inconstitucionalidad sobrevenida, en los cuales la contradicción con la CE no tiene lugar desde la entrada en vigor de la ley enjuiciada, sino a raíz de una modificación de normas del bloque de constitucionalidad que convierten a aquella en inconstitucional». Pues bien, como dice DE LA CUEVA, «el TC declara su inconstitucionalidad y nulidad desde la entrada en vigor de la ley estatal determinante de la inconstitucionalidad sobrevenida, pero advirtiendo que ello no permitirá revisar situaciones jurídicas consolidadas». Expresado de otra manera «se refiere a los efectos de la nulidad, privándola del efecto retroactivo, en realidad se está declarando la nulidad de la norma desde que entra en contradicción con la normativa básica estatal, pues hasta entonces ninguna contradicción con la CE existía». La respuesta no se aprecia en el fallo, sino en los respectivos FFJJ 9 y 6. Los Magistrados Jiménez de Parga y Cabrera, Delgado Barrio y Rodríguez-Zapata Pérez mostraron su disconformidad en un voto particular suscrito por los tres en el que se puso de manifiesto que casos como éste son algunos de aquéllos en los que quiebra la conexión entre inconstitucionalidad y nulidad —tema del que hemos de seguir hablando—, si bien llegan a la conclusión de que la modificación del canon de constitucionalidad no debiera acarrear la inconstitucionalidad de la norma impugnada, sino su «mero desplazamiento», añadiendo que este efecto debe ser declarado en principio por los Tribunales de Justicia.

Acabamos de ver casos en los que el canon de enjuiciamiento se había «endurecido». Pasemos a la situación contraria, situación que podría determinar la declaración (sobrevenida) de constitucionalidad respecto de normas inicialmente disconformes con el bloque de constitucionalidad.

A este respecto nada tengo que decir, por el momento, en lo que concierne a los recursos de inconstitucionalidad. Las sentencias declararían la conformidad a la Constitución del precepto implicado.

Mucho más problemáticos son los fallos de las cuestiones de inconstitucionalidad. Como dijimos al principio de este trabajo, a pesar de la modificación sufrida por el canon de enjuiciamiento, la disconformidad original determina la inconstitucionalidad y nulidad.

Pensando en los casos concretos que hemos analizado —impuestos autonómicos—, los efectos serían demoledores para la Comunidad Autónoma, en este caso la de Castilla-La Mancha: la ley desaparece, las reclamaciones y recursos que permanecen «vivos» se resolverán con la anulación del acto administrativo impugnado (conociendo el sector afectado, serán todos), bien es cierto que las propias sentencias advierten que «únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido fir-

(68) DE LA CUEVA ALEU (2010), pág. 449.

meza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme». Conociendo el sector afectado probablemente todo estaría recurrido; además, dado que la sentencia se abstiene en puridad de cualquier indicación sobre los efectos si hubiere alguna autoliquidación no recurrida, pero sobre la que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción para la devolución de ingresos indebidos, se solicitará y se conseguirá. El problema es que esto sería así por la sola circunstancia del tipo de proceso de declaración de inconstitucionalidad empleado. ¿Es mínimamente coherente el desigual trato que aparentemente van a recibir los obligados tributarios por el impuesto manchego anulado —de una parte— y los catalanes, asturianos, aragoneses o navarros que mantenían recurridas las liquidaciones de los respectivos impuestos sobre grandes áreas de venta —por otra parte—?

En pura teoría resultaría además que el parlamento regional podría volver a aprobar el mismo texto anulado al día siguiente de publicarse la sentencia anuladora en el periódico oficial. Y esa ley estaría a salvo de cualquier problema de inconstitucionalidad.

Atención: hay un elemento adicional que empieza a poner en el caso acordes de zarzuela. Mediante Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (69), el Estado ha establecido un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y sendos impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Pues bien, la disposición adicional primera de esta Ley (hechos impondibles regulados en esta Ley gravados por las Comunidades Autónomas), dice:

«1. En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos impondibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad al 28 de septiembre de 2012.»

Recuérdese que dicho artículo de la LOFCA dispone que cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impondibles gravados por las CCAA, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas (precepto que estaba inédito después de más de treinta años, protagonista sin embargo del curioso incidente relacionado con el impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, que ahora no viene al caso). Pero lo que hay detrás es que ya existe un impuesto del Estado y, por aplicación del artículo 6.2 de la LOFCA (en su comienzo), no puede ser duplicado.

Si no se hubiera presentado una segunda cuestión de constitucionalidad en relación con la Ley 16/2005, los efectos de la STC 196/2012 se hubieran visto minimizados. La Ley hubiera seguido en vigor y, por lo tanto, los actos cubiertos por ella hubieran quedado a resguardo de los efectos de la primera STC. La Ley 16/2005 hubiera sido un escudo asimismo frente al nuevo impuesto estatal y el Estado hubiera tenido que compensar a Castilla-La Mancha si hubiera pretendido que dejase de exigir las modalidades anuladas. Pero esto no fue así; la cuestión se presentó y fue estimada por la STC 60/2013.

(69) BOE núm. 312, de 28.

Si aceptamos que las cuestiones se estimaron y que éstas debían ser las soluciones, quizá tendríamos que replantear los efectos de las sentencias estimatorias. Situándome al margen de lo que dice la normativa y del acervo jurisprudencial, si se me preguntase cuál me parece la respuesta ideal diría que la estimación hubiera afectado a la pretensión ejercitada en el proceso en el que suscita la cuestión; pero que los preceptos reguladores del tributo no fueran anulados. Volvemos a un asunto que empezamos a abordar más arriba: el de la posible inconstitucionalidad sin nulidad.

La doctrina ha tratado de sistematizar la relación de supuestos de inconstitucionalidad sin nulidad que, sin tener un agarre legal claro, se han ido aplicando caso por caso por el TC (70). GÓMEZ MONTORO decía: «el juez constitucional debe, una vez detectada la inconstitucionalidad, buscar aquella forma de reparación que resulte más adecuada a las necesidades del caso concreto» (71). Y, en efecto, el TC se ha encontrado ante situaciones en las que la reparación ha distinguido la inconstitucionalidad de la nulidad: entre los que señalan los autores citados, contradicciones con la CE no tanto en lo que se dice, sino en lo que se omite; circunstancias en las que la nulidad lesionaría otros bienes o intereses también protegidos; o inconstitucionalidades que no se predicaban de preceptos legales concretos (DE LA CUEVA ALEU). En el caso que nos ocupa —creo— sucede lo mismo: la forma de reparación más adecuada al caso concreto no precisa de la declaración de nulidad.

4.3. Procedimientos ulteriores de constitucionalidad

Como he dicho más arriba, las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada. Añade el apartado 2 del artículo 38 que las sentencias desestimatorias dictadas en recursos de inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional.

La interacción entre el artículo 38 y el 29 ha motivado interesantes reflexiones doctrinales acerca de la oportunidad y la eficacia de procedimientos ulteriores de inconstitucionalidad en relación con las mismas normas impugnadas sobre las que ya ha discursado el procedimiento y se ha dictado sentencia. Y es que el efecto de la cosa juzgada material no siempre impide la apertura de nuevos procesos.

La cuestión parece más sencilla —y lo es— en el caso de sentencias estimatorias, que han determinado la inconstitucionalidad y nulidad de algún precepto legal. Tal y como recuerda DE LA CUEVA ALEU, los procesos de constitucionalidad pendientes en relación con la misma norma declarada inconstitucional carecen sobrevenidamente de objeto (72). Así, volviendo al caso del impuesto manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, vemos en el BOE núm. 294, de 7 de diciembre de 2012, la publicación del Auto del TC de 27 de noviembre, por el que se acuerda declarar la extinción por desaparición sobrevenida de su objeto de otra cuestión de inconstitucionalidad planteada contra la Ley 11/2000.

Podía haber sucedido perfectamente que la cuestión planteada en relación precisamente con dicho impuesto (la núm. 8952-2010), pero en su versión legal de 2005, hubie-

(70) Cfr. DE LA CUEVA ALEU (2010), pág. 448-449 y GÓMEZ MONTORO (2001), pág. 595 y concordantes.

(71) GÓMEZ MONTORO (2001), pág. 589.

(72) DE LA CUEVA ALEU (2010), pág. 428.

ra quedado afectada por un canon de enjuiciamiento distinto. No ha sido así, pero podía haber sucedido. El TC escoge el canon de enjuiciamiento vigente en la fecha en la que se suscitó el proceso *a quo* (un contencioso de 2006); en cambio, si hubiera escogido, como ha hecho otras veces, la fecha en la que se presenta la cuestión de inconstitucionalidad (2010), se hubiera encontrado con un nuevo canon de enjuiciamiento que daría cobertura constitucional a la ley autonómica.

Lo que debe llevarnos a pensar que la solución final depende más del azar que de otra cosa.

En el caso de sentencias desestimatorias todo es, si cabe, más problemático.

No descubro nada advirtiendo que un juez o tribunal pudo plantear una cuestión de inconstitucionalidad contra el mismo precepto legal contra el que se había interpuesto un recurso de inconstitucionalidad, admitido a trámite y pendiente de resolución por el TC, y que el planteamiento pudo obedecer a las mismas razones. Lo mismo que se pueden multiplicar y suceder las cuestiones provenientes de distintos Jueces y Tribunales.

En lo que yo conocía, en 2007 se había admitido una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ del Principado de Asturias, en relación con el impuesto asturiano sobre grandes establecimientos comerciales (73). Teniendo en cuenta la fecha, sea cual sea la referencia que tome el TC para fijar a qué momento referenciar el canon de enjuiciamiento, yo creía –y no era el único– que ese impuesto asturiano tendría que ser anulado porque la colisión con el originario artículo 6.3 de la LOFCA (en la interpretación del TC) me parecía más que evidente. Y es que la cuestión se habría de resolver sobre la base de la redacción original de la LOFCA. Recordando que el recurso de inconstitucionalidad ha sido desestimado dudaría, relacionando la situación con lo visto en el epígrafe anterior, de si hay alguna lógica en todo esto. Personalmente, la lectura de la sentencia 53/2014 ha sido una gran sorpresa. Resulta ahora que los impuestos sobre grandes áreas de venta no son constitucionales solo con la nueva redacción de la LOFCA, sino también con la original. Mucho habría que decir de la sentencia –no es el momento, pues me limito ahora a actualizar el texto–; el caso es que tan ingenioso fallo ha evitado un notable problema. Tengo que reconocer que el interés *en concreto* de mi artículo se reduce (aunque *en abstracto* no pierde un ápice).

Pero *esto* va más allá de los procedimientos ya iniciados: es que se pueden iniciar otros nuevos.

ESPÍN TEMPLADO o DE LA CUEVA ALEU explican que puede interponerse una cuestión de inconstitucionalidad después de haberse desestimado un recurso (74). GÓMEZ MONTORO advierte, no obstante, que el TC podría haber inadmitido la cuestión si entiende que no procede una revisión de su doctrina, aunque en esos casos la inadmisión suele acordarse sobre la base de ser la cuestión notoriamente infundada. Pero reconoce que puede decidir la admisión y pronunciarse sobre el fondo, revocando entonces el efecto preclusivo de la cosa juzgada, sin perjuicio de que deberá partir de lo resuelto en la primera sentencia y exponer las razones que permiten ahora una conclusión en sentido contrario (75). LOSADA GONZÁLEZ, finalmente, trata de encontrar un efecto útil al artículo 38.2 de la LOTC y explica que lo que prohíbe dicho artículo es interponer un recurso de inconstitucionalidad contra una norma cuya constitucionalidad ya fue declarada por sentencia del TC y que es reiterada en una ley

(73) Es la cuestión núm. 3142-2007. La providencia de admisión se publicó en el BOE núm. 137, de 8 de junio.

(74) ESPÍN TEMPLADO (2001); DE LA CUEVA ALEU (2010), pág. 432-436.

(75) LOSADA GONZÁLEZ (2010), pág. 563.

posterior. Por el contrario –dice–, la desestimación de un recurso de inconstitucionalidad por razones de fondo no impediría que esa misma norma legal pueda ser objeto posteriormente de una cuestión de inconstitucionalidad, si en un proceso concreto en que la norma fuera aplicable y relevante para el fallo a dictar le surgieran al órgano judicial dudas sobre la validez del precepto legal cuya inconstitucionalidad no se declaró en el recurso de inconstitucionalidad, fundadas en motivos distintos a los considerados en la Sentencia del TC que desestimó aquel recurso. (76)

El caso es que el TC, para estimar o no la cuestión, habrá de tener en cuenta el momento al que enganchar el bloque de constitucionalidad, que podrá ser, por eso, diferente al que sirvió de canon de enjuiciamiento en el primer procedimiento de inconstitucionalidad. Cuando el acto que abrió el proceso *a quo* fue uno tributario, será de extraordinaria relevancia la solución final que se haya dado, sobre todo si al TC se le ocurriera tener en cuenta el «momento de referencia para la aplicación por el órgano judicial *a quo* de la norma cuestionada», pero también si emplea el criterio del «momento en que se suscitó el proceso *a quo*». En tales situaciones, sería perfectamente posible que a la desestimación de un recurso de inconstitucionalidad siguiera la estimación de una cuestión. Es lo que creo que sucederá con el impuesto asturiano y más le valdría a la Comunidad Autónoma pensar en sustituir cuanto antes la ley original por una nueva, que estaría blindada y daría protección a todos los actos administrativos que se estén dictando.

Se dice con frecuencia que la realidad supera a la ficción, lo que trasladado a nuestras inquietudes podría leerse como que las situaciones de la «realidad jurídica» superan en ¿insensatez? a las que imaginamos los profesores. La sentencia del TC 53/2014 lo ratifica. Pero dos años antes la sentencia del TSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2012 ya era un buen ejemplo (77). Esta sentencia resolverá el recurso contencioso interpuesto por la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución contra el Reglamento del Impuesto sobre Grandes Superficies Comerciales de Cataluña, recurso basado sobre todo en la inconstitucionalidad de la Ley que venía a desarrollar. Cuando la sala analiza las implicaciones del artículo 6.3 de la LOFCA comienza señalando que ha de estarse a lo declarado con efectos de cosa juzgada por la STC 122/2012. Pero de inmediato advierte «*que resta por analizar es si la modificación del referido precepto de la LOFCA en 2009, hace posible, y, en su caso, necesario, plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con la primitiva redacción de tal precepto*». Y es que el TSJ está persuadido de que «*(...) si la STC 122/2012 únicamente se pronuncia acerca de la vulneración del art. 6.3 LOFCA en su redacción posterior a la Ley Orgánica 3/2009, referido a «hechos imponible», será posible, sin infringir el citado art. 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, suscitar cuestión de inconstitucionalidad en relación con la eventual vulneración del mismo art. 6.3 LOFCA en la redacción originaria, referida a «materia imponible»*». Dicho lo cual, se da cuenta de los problemas que ello puede determinar. Léase con detenimiento este párrafo de la sentencia:

«Ciertamente, el resultado podría ser anómalo: aquí se enjuicia un Reglamento de 2001 que desarrolló la Ley 16/2000, dictada cuando se encontraba vigente la redacción primitiva del art. 6.3 LOFCA y de la validez de la Ley 16/2000 depende la del Reglamento impugnado. A la vez, la STC 122/2012 ha declarado que tal Ley no es contraria a la redacción, vigente desde la Ley Orgánica 3/2009, del mismo art. 6.3 LOFCA. Si ahora se declarara que sí es contraria la Ley 16/2000 a la redacción originaria del art. 6.3 LOFCA, resultaría una inconstitucionalidad limitada temporalmente.»

(76) LOSADA GONZÁLEZ (2010), pág. 342.

(77) JUR 2012 384182. Con posterioridad se han dictado más, que ya no reseñaré.

¿Cómo acabó este episodio? El TSJ efectuó una declaración positiva de constitucionalidad de la ley catalana tomando como canon de enjuiciamiento la redacción original de la LOFCA. En consecuencia consideraba —al contrario que el asturiano— que no había lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. La solución realmente me sorprendió, después de que la legislación se haya tenido que modificar para dar cobertura constitucionalidad a un buen número de figuras tributarias regionales: ¡resulta que era innecesario! El pronunciamiento me pareció voluntarista en exceso y que se arriesgaba a que con ocasión de la cuestión de inconstitucionalidad que sí planteó el TSJ del Principado de Asturias se dictase una sentencia del TC que lo deje en muy mal lugar. Antes de conocer la Sentencia del TC 53/2014 dije que de todas formas, nunca se sabe. En efecto, nunca se sabe: contra pronóstico, ha seguido la doctrina llamada a ser correcta.

4.4. Para concluir, ¿son razonables las diferencias de trato en los respectivos regímenes del recurso y la cuestión de inconstitucionalidad?

Con idea de ir terminando este trabajo señalaré que las conclusiones que se reflejen en este epígrafe no van a sorprender, dado que me he ido manifestando de manera muy crítica con la solución creada.

Como ya he dicho más arriba, las diferencias de trato en los respectivos regímenes del recurso y de la cuestión de inconstitucionalidad en cuanto al canon de enjuiciamiento a considerar se han fundamentado en la idea de que se realice el juicio de constitucionalidad en la medida en que resulte útil al Tribunal que plantea la cuestión. Siguiendo a ESPÍN TEMPLADO, el TC ha calificado reiteradamente al recurso de inconstitucionalidad como un procedimiento de naturaleza abstracta y a la cuestión como uno de carácter concreto. Pero este autor advierte que tal calificación se hace exclusivamente a partir del carácter directo y desligado de cualquier otro proceso del recurso de inconstitucionalidad, frente al carácter incidental de la cuestión, que surge en el curso de un proceso ordinario como un incidente de inconstitucionalidad. La diferenciación empleada por el Tribunal —sigue señalando ESPÍN— no se refiere, en cambio, al tipo de enjuiciamiento de constitucionalidad de la norma impugnada o cuestionada que efectúa el Tribunal. Por consiguiente —considera—, el sentido de lo que el Tribunal dice es más bien que se trata de procedimientos directo uno —en recurso— e indirecto e incidental el otro —la cuestión—, lo que no es exactamente equivalente a decir que son propiamente abstracto y concreto; esta última dicotomía tiene que ver más bien, en sentido estricto, con el tipo de control de constitucionalidad, según se enjuicie una disposición en abstracto o bien la concreta norma de Derecho que se aplica al caso concreto. Espín concluye con la siguiente afirmación que extrae de las propias palabras del TC: «una vez promovida la cuestión, el objeto y el tipo de control es en lo sustancial idéntico al del recurso de inconstitucionalidad, ya que en ambos casos se trata de contrastar en abstracto el precepto legal con las normas que integran el llamado bloque de constitucionalidad.» (78)

DE LA CUEVA ALEU, respecto de un asunto que no tiene mucho que ver con esto, recuerda que los sujetos concernidos por el objeto del proceso son la generalidad de los ciudadanos. (79)

La falta de coherencia entre las soluciones aplicables en uno y en otro tipo de procesos las he ido adaptando al caso concreto de la impugnación de impuestos autonómicos y hemos podido comprobar lo azaroso de los resultados. Los materializados y los que podrían venir en el futuro.

(78) ESPÍN TEMPLADO (2001), pág. 431-433.

(79) DE LA CUEVA ALEU (2010), pág. 428.

A esta falta de coherencia se refería el magistrado Conde Martín de Hijas en el voto particular que formula respecto de la citada STC 254/2004, de 22 de diciembre (se remite a él igualmente en el que formula respecto de la STC 164/2006, de 24 de mayo). Consideraba este magistrado «que es constitucionalmente inaceptable que la nulidad o validez de unos preceptos legales, su expulsión o no del ordenamiento jurídico, dependan del cauce procesal a través del que hayan sido impugnados, y que lo lógico es que la consecuencia de ambos procesos debe ser la misma». Yo estoy de acuerdo con la perspectiva que tuvo del problema, aunque no con la solución ideal que plantea, que no es otra que la revisión de la doctrina respecto de los recursos de inconstitucionalidad en los casos de *ius superveniens*. Si Conde Martín de Hijas apostaba por igualar los procesos evitando aplicar el canon de enjuiciamiento del momento de dictar sentencia, yo preferiría —como he dicho— igualarlos evitando la declaración de nulidad de las leyes cuyo canon de constitucionalidad se ha suavizado.

Precisamente el voto particular (los votos en realidad), fue formulado en relación con dos sentencias que marcan una doctrina excepcional en la línea de lo que estoy defendiendo aquí, pero que no ha tenido continuidad, tal y como hemos podido ver en el caso del impuesto manchego.

Si atendemos al fallo, este par de sentencias se limitan a «estimar la inconstitucionalidad», sin poner de manifiesto la nulidad de los preceptos afectados. En el FJ 8 se había precisado el alcance que tiene ese juicio de inconstitucionalidad. Observa el Tribunal lo siguiente:

«La necesidad de concretar el alcance de nuestra resolución se sustenta en un doble orden de consideraciones. De un lado, en el hecho de que en buen número de ocasiones los motivos de inconstitucionalidad de la Ley que se plantean a este Tribunal se sustentan en su inadecuación al orden de competencias contenido en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía. Y, de otro, en la doctrina de este Tribunal sobre el distinto canon de enjuiciamiento existente para los recursos de inconstitucionalidad sustentados en motivos de naturaleza competencial y para las cuestiones de inconstitucionalidad.

En el caso que ahora se nos ha suscitado hemos concluido que los arts. 10.1 y 11.1 c) de la Ley 4/1994 son inconstitucionales por el hecho de que la Comunidad de Madrid carecía de competencias normativas en materia de «comercio interior» en el momento en que se adoptó la resolución sancionadora en el proceso a quo, criterio que se deriva de que, según hemos expuesto en el precedente fundamento jurídico 5, el canon normativo de enjuiciamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad es el del momento en que recae la resolución discutida en el aludido proceso, toda vez que el órgano judicial necesita que este Tribunal le proporcione una respuesta relativa a la constitucionalidad de la Ley que aquel órgano consideró aplicable al caso cuando se suscitó la cuestión y no la que pudiera corresponder a un momento posterior.

Partiendo de estos datos debemos confirmar la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 10.1 y 11.1 c) de la Ley 4/1994, con el efecto de su inaplicabilidad por el órgano judicial en el proceso a quo, de acuerdo con todo lo razonado en los fundamentos jurídicos precedentes.»

El magistrado discrepante, como he dicho, veía muy inconveniente que la solución de constitucionalidad fuera distinta en las cuestiones de inconstitucionalidad y en los recursos, en la concreta situación que estoy abordando en este trabajo. Pero considera que la tesis que recogen estas sentencias, que se esfuerzan, claro está, en acercar esas dos soluciones, «absolutamente novedosa en nuestra doctrina» —dice—, «reclamaba una explicación más completa de su razón de ser que la muy escueta, y, a mi juicio escasamente expresiva, del fundamento jurídico cuestionado». Advertía Conde de Hijas que la alternativa escogida tiene una transcendencia jurisprudencial de la más subida importancia «pero lo hemos hecho sin la inexcusable justificación argumental, y ni tan siquiera ajustándonos a la solución de los recursos de inconstitucionalidad.» Aparte de las deficien-

cias argumentales, este magistrado hubiera preferido otra solución de fondo, cual era terminar con la doctrina del *ius superveniens*.

En fin, a mí la tesis que lanza el TC en estas dos sentencias me parece muy interesante y creo que, de haberse continuado, hubiera sido muy útil en los casos analizados. Si en estas páginas he podido contribuir a encontrar argumentos para que el TC la siga –y además lo justifique–, daré por bien empleado el trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ ARROYO, Francisco (1994): «Incidencia de las CC.AA. en el sistema financiero y tributario local: Análisis jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA y sus posibilidades de aplicación», *Quincena Fiscal*, núm. 14, pág. 11-18.
- BORRERO MORO, Cristobal J. (2004): *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Aranzadi.
- BORRERO MORO, CRISTOBAL José (2010): «Razones y encaje constitucional de una reforma: artículo 6.3 LOFCA», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 146, pag. 327-370.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2002a): «La prohibición de establecimiento de impuestos propios regionales sobre las materias reservadas a las Corporaciones Locales. Análisis crítico del artículo 6.3 de la LOFCA», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, pág. 9-24.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2002b): *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente (2008): *Propuestas para un nuevo modelo de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, en materia de impuestos propios y cedidos*, Aranzadi.
- DE LA CUEVA ALEU, Ignacio (2010): «Artículos 25 a 40», en *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, La Ley.
- ESPÍN TEMPLADO, Eduardo (2001): «Artículo 29», en *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, Tribunal Constitucional/ Boletín Oficial del Estado.
- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán (2001): «Artículo 28», en *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, Tribunal Constitucional/ Boletín Oficial del Estado.
- GÓMEZ MONTORO, Ángel J. (2001), «Artículo 38 y Artículo 39», en *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, Tribunal Constitucional/ Boletín Oficial del Estado.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia (2009): «La modificación del Artículo 6.3 de la LOFCA en el marco de la reforma del sistema de financiación de las comunidades autónomas», *CEF Contabilidad y Tributación*, núm. 321, pag. 129-142.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael (2004): *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado.
- LOSADA GONZÁLEZ, Herminio (2010): «Artículos 27 a 34», en *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional*, La Ley.
- PITA GRANDAL, Ana María (1987): «Reflexiones en torno a los Límites de la Previsión contenida en el Artículo 6.3 de la LOFCA», *Impuestos*, núm. 9, pág. 18 y ss.

- RAMOS PRIETO, Jesús (2003): «Autonomía, suficiencia financiera y poder tributario de las Corporaciones Locales ante el creciente avance de poder tributario de las Comunidades Autónomas», *Revista de estudios regionales*, núm. extr. 66, pág. 167-184.
- RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio (2012): «Más espacio tributario para las Comunidades Autónomas, menos potencial recaudatorio para las Entidades locales», *Tributos Locales*, núm. 106, pág. 9-14.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto (1985): «La absorción por las Comunidades Autónomas de la Materia Imponible en las Corporaciones Locales», *Impuestos*, Vol. II, pág. 199 y ss.