

**Voto particular que formula, el Magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos, al que se adhieren la Magistrada doña Adela Asua Batarrita, el Magistrado don Luis Ignacio Ortega Álvarez, la Magistrada doña Encarnación Roca Trías y el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré, respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucional núm. 1808-2013.**

Con todo respeto a la opinión mayoritaria de mis compañeros en la que se sustenta la sentencia, manifiesto mi discrepancia con la decisión de desestimar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Parlamento de Cataluña contra el art. 19 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por el que se crea el Impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito.

Mis discrepancias con la opinión mayoritaria en que se sustenta la sentencia se refieren a (i) la ausencia de una finalidad constitucionalmente legítima en la creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen del cero por ciento; (ii) la falta de respeto al sistema de fuentes en la consecución de la finalidad armonizadora realmente perseguida con la creación de este impuesto; y (iii) la carencia de fundamento constitucional para limitar el sistema de compensación previsto en el art. 6.2 LOFCA.

(i) Estoy de acuerdo con la opinión mayoritaria en que en el establecimiento de un tributo pueden existir fines extrafiscales que no sean puramente recaudatorios y, por tanto, en que caben técnicas de desgravación con tipos de gravamen cero. Sin embargo, en los ordenamientos jurídicos contemporáneos –entre ellos, el diseñado por la Constitución española- el sistema tributario tiene una finalidad consustancialmente recaudatoria. Superados contextos históricos en que el uso del poder tributario del Estado era el único o más eficiente mecanismo usado con exclusividad para la consecución de fines de organización política, económica o social ajenos a los puramente recaudatorios, hoy puede aceptarse que las figuras tributarias se configuren con finalidades extrafiscales adicionales; pero estas finalidades no pueden excluir de modo absoluto las recaudatorias, esenciales en la concepción constitucional de la facultad de establecer tributos.

Como dice la STC 53/2013, FJ 6.c: “[...] de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales, [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a)], difícilmente habrá

impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad, por mor del propio art. 31.1, en relación con el apartado 3, CE.”

Si la finalidad recaudatoria está ausente existirá una vulneración constitucional cuando se ponga de manifiesto el propósito de utilizar el caparazón formal del poder tributario, despojado de su finalidad intrínseca, sin otro alcance que el de eludir los requisitos y límites de orden formal y material que la Constitución impone específicamente a los poderes públicos en el ejercicio de sus potestades.

Este propósito de desbordar los límites impuestos a una potestad del Estado es el que, a mi juicio, puede observarse en el presente caso. La creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen del cero por ciento y la exención de cualquier tipo de obligación formal para los sujetos pasivos, en competencia con la existencia y proliferación de ese mismo impuesto por parte del poder autonómico tributario, acredita que su finalidad no era en absoluto recaudatoria. Hay que preguntarse, pues, si la consecución de fines extrafiscales, perseguida de manera exclusiva mediante esta figura impositiva, resulta en este caso legítima –formal y materialmente- desde una perspectiva constitucional.

La opinión de la mayoría en que se funda la sentencia admite que la creación de un impuesto de tipo cero sobre hechos imponible gravados por las comunidades autónomas tenía como finalidad, tal como reconoce la exposición de motivos de la ley impugnada, una armonización encaminada a garantizar una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema. Con ello se intentaba justificar la ausencia de fin recaudatorio de este impuesto argumentando sobre una supuesta facultad de coordinación ejercida mediante una reserva o inhabilitación de hechos imponible amparada en el art. 6.2 LOFCA.

Pues bien, desde el punto de vista material, el art. 6.2 LOFCA confiere al Estado una potestad tributaria: debe concretarse en el hecho de gravar y no en la simple reserva o inhabilitación de hechos imponible (la LOFCA hace mención reiterada de los “hechos imponible gravados”). Esa facultad, por su propia naturaleza, aunque pueda ir ligada a una labor de coordinación y armonización estatal, solo cabe entenderla como constitucionalmente

legítima si se ejerce en su dimensión positiva –gravar hechos imponibles gravados por las comunidades autónomas o susceptibles de ser gravados- pero no negativa –inhabilitar materialmente un hecho imponible gravado por una comunidad autónoma-. Lo contrario implicaría el reconocimiento de una competencia incondicionada de coordinación, armonización o tutela por parte del Estado sobre el poder tributario autonómico, con la consiguiente posibilidad de irrumpir en el ejercicio de este al margen de los mecanismos constitucionales de coordinación financiera.

Por tanto, la creación de un impuesto estatal con un tipo de gravamen del cero por ciento y la exención de cualquier tipo de obligación formal para los sujetos pasivos cuyo único fin de armonización o coordinación consiste en impedir o inhabilitar el poder tributario autonómico no responde a un fin material constitucionalmente legítimo desde la perspectiva de la configuración autonómica del Estado y del reconocimiento de la autonomía financiera del art. 156.1 CE.

Los antecedentes de la ley impugnada confirman esta apreciación. El recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno contra la Ley de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, sobre los depósitos de las entidades de crédito, fue desestimado por la STC 210/2012, de 14 de noviembre.

En el marco de la crisis económica, la Comunidad Autónoma de Andalucía, mediante la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, y la Comunidad Autónoma de Canarias, mediante la Ley 4/2012, de 25 de junio, habían acudido a la creación del mismo impuesto autonómico como medida para afrontar las políticas de reducción del déficit público. Tras el respaldo constitucional que dio la STC 210/2012 a la creación de este impuesto se promulgó en Cataluña el Decreto-Ley 5/2012, de 18 de diciembre, y en Asturias la Ley 3/2012, de 28 de diciembre.

En este contexto se aprueba la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, a que se refiere este recurso. En su preámbulo se asegura que tiene como finalidad “asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema” y con ello se despeja cualquier duda sobre las razones de su origen, su naturaleza y la finalidad de la regulación.

(ii) La consecución de ese fin armonizador tampoco ha respetado los límites formales establecidos constitucionalmente y, por tanto, también desde la perspectiva del art. 157.3 CE habría que haber estimado el recurso.

El art. 133.2 CE reconoce la potestad originaria al Estado para establecer tributos, mediante ley. Por su parte, el art. 157.3 CE establece una reserva de ley orgánica respecto de las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las comunidades autónomas y el Estado. La consecución de los fines recaudatorios de un tributo y de aquellos otros fines extrafiscales que resulten anejos al mismo puede hacerse mediante la regulación de esa figura tributaria por ley; pero la consecución del objetivo de resolver conflictos o establecer formas de colaboración financiera entre el Estado y las comunidades autónomas debe hacerse mediante ley orgánica. En suma, las normas reguladoras de impuestos cuentan también con el límite formal de que no pueden tener como fin exclusivo la prosecución de los objetivos enumerados en el art. 157.3 CE. En el presente caso, la opinión de la mayoría se sirve como argumento legitimador para justificar el fin extrafiscal de este impuesto del supuesto objetivo de armonización, pero, al analizar su repercusión sobre el art. 157.3 CE, se detiene en el aspecto formal de que lo regulado es un nuevo tributo estatal y, a mi juicio, no repara en que ese eventual fin de armonización solo podía hacerse efectivo mediante una ley orgánica.

Esta discrepancia con lo que considero que es un incumplimiento de la reserva de ley orgánica -y, por tanto, del mecanismo diseñado por la Constitución para que la regulación de determinadas cuestiones especialmente sensibles contara con un amplio consenso de los representantes políticos- se une a la que ya suscribí en relación con la STC 215/2014, de 18 de diciembre, en cuanto a la argumentación sobre la reserva de ley orgánica entonces prevista en el art. 135.5.b) CE respecto de la regulación de la “metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural”. En aquel caso, el incumplimiento de la reserva de ley orgánica se ponía de manifiesto con la simple evidencia de que la afirmación de que esa metodología y procedimiento se agotaba en el derecho de la Unión Europea era incompatible con la realidad de que había aspectos muy relevantes que habían tenido que ser objeto de una prolija regulación por medio de normas de rango inferior emanadas del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. En este caso, el incumplimiento de la reserva de ley orgánica se

pone de manifiesto por la simple evidencia de que en el preámbulo de la ley impugnada se reconoce que el impuesto no recaudatorio se utiliza con un fin propio del art. 157.3 CE.

(iii) También debo discrepar con la argumentación sustentada para rechazar la inconstitucionalidad de que la medida de compensación resultara aplicable solo respecto de aquellos tributos propios de las comunidades autónomas establecidos en una ley aprobada con anterioridad al 1 de diciembre de 2012.

El art. 6.2 LOFCA establece de manera imperativa que cuando el Estado establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las comunidades autónomas instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas. Si se utiliza como parámetro del control de constitucionalidad ese precepto, en tanto que integrante del bloque de la constitucionalidad, no puede compartirse que el establecer en el 1 de diciembre de 2012 la fecha límite para beneficiarse de esa compensación, cuando la norma impugnada entró en vigor el 28 de diciembre de 2012, responda a un mero proceso aplicativo de lo dispuesto en el art. 6.2 LOFCA. Este precepto, inequívocamente, establece como límite temporal para establecer el sistema de compensación la existencia de un hecho imponible ya gravado autonómicamente antes de la entrada en vigor de la norma estatal. En el caso enjuiciado ya existía en Cataluña el mismo hecho imponible gravado desde el 20 de diciembre de 2012. Por tanto, también desde esta invocación debería haberse estimado el recurso enjuiciado.

En Madrid, a diecinueve de febrero de dos mil quince.