



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de CEU-Universidad San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

El Impuesto sobre Operaciones Societarias ante el principio de capacidad económica (Un enfoque de Derecho comunitario)

por *Marta Villar Ezcurra*

Profesora Agregada de la Universidad San Pablo-CEU

y

Pedro M. Herrera

Profesor Titular de la Universidad Complutense de Madrid



1. PLANTEAMIENTO

El Impuesto sobre Operaciones Societarias es un gravamen de carácter formalista y emparentado con la antigua tributación sobre el timbre, cuyo fundamento no puede encontrarse en el principio de capacidad económica (1). Las aportaciones sociales a una nueva entidad no *generan* una nueva capacidad económica. El hecho de que la forma societaria ofrezca determinadas “*ventajas*” económicas sólo justificaría el gravamen si pudiera demostrarse cierta relación - aun calculada mediante métodos simplificados- entre la utilidad recibida y el importe del tributo. Sin embargo, dicho cálculo parece muy difícil de realizar.

Es más, en el caso de que fuera posible establecer tal relación de equivalencia no estaríamos ante una manifestación de capacidad económica que debiera gravarse mediante un impuesto, sino frente a una utilidad derivada de la actuación pública que legitimaría la exigencia de una tasa. Lo mismo sucedería si el importe del gravamen pretendiera compensar el coste de la actividad pública -en sentido amplio- relacionada con la aportación de capital (pensemos en los derechos percibidos por Notarios y Registradores).

Desde luego, la laxitud de la jurisprudencia constitucional sobre el principio de capacidad económica hace difícil pensar en una posible declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre Operaciones Societarias. No obstante, en los últimos tiempos está surgiendo una tendencia doctrinal que considera el principio de capacidad económica como parte del acervo jurídico comunitario. En este trabajo examinaremos esta novedosa construcción -que goza de cierto respaldo en la jurisprudencia comunitaria- y su trascendencia sobre el impuesto sobre operaciones societarias y otros gravámenes relacionados con las aportaciones de capital.

2. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA SOBRE LA IMPOSICIÓN DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La jurisprudencia comunitaria sobre trabajadores transfronterizos sostiene la necesidad de un Estado miembro -aquél donde se someta a gravamen la mayor parte de los rendimientos- tenga en cuenta las

(1) Cfr. K. TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, II, 2ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 2003, pág. 1012; P.M. HERRERA MOLINA, Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán), Marcial Pons - Fundación Oriol-Uquijo, Madrid, 1998, págs. 511-512.

circunstancias personales y familiares del contribuyente a la hora de gravar su renta. Tradicionalmente estas circunstancias sólo se tomaban en consideración en el Estado de residencia, pero podía suceder que las bases imponibles en él obtenidas fueran insuficientes para absorber la pérdida de capacidad económica derivada de las circunstancias personales y familiares. La normativa nacional que no respetaba tales exigencias fue considerada discriminatoria y contraria al principio de libre circulación de trabajadores (2).

Pues bien, a juicio de GARCÍA PRATS la tributación con arreglo a la capacidad económica es una exigencia lógica del principio de no discriminación -formulación negativa del derecho a la igualdad- que se "activa" cuando entran en juego las libertades comunitarias en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas (3).

En realidad, nada impediría trasladar esta argumentación a otro importante aspecto del principio de capacidad económica: la tributación de rendimientos netos. Así parece hacerlo la Sentencia *Gerritse* (C-234/01) al exigir la deducibilidad de los gastos profesionales del impuesto que grava la renta de un no residente "para evitar una discriminación frente a los residentes que prestan análogos servicios". Tal exigencia, al aplicarse además al Estado de la fuente, pone de manifiesto cómo el principio de capacidad contributiva traspasa las fronteras y exige su efectividad en la situación individualizada, como garantía del ciudadano -conectada indirectamente con la libre prestación de servicios- y cómo desde la perspectiva del Derecho comunitario son dos los Estados implicados -el de la residencia y el de la fuente- en el análisis de la tributación correspondiente a las situaciones individualizadas y del respeto a la aplicación de esta "novedosa" vía de protección al no residente, ciudadano de la Unión Europea que hace "uso" de las libertades comunitarias.

M. LUCAS DURÁN da un paso más: "...si tenemos en cuenta que el art. 6 de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea

contempla en su párrafo segundo que «la Unión respetará los derechos fundamentales (...) tal y como resulta de las tradiciones constitucionales comunes de los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario», ocurre que al producirse una doble imposición se está vulnerando como ya se ha señalado por la doctrina más cualificada (por todos R. CALVO ORTEGA en su Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario, Parte General, Civitas, 2002) el principio de capacidad económica; y siendo así que desde una perspectiva de no discriminación ante situaciones de capacidad económica similar; dicho principio de justicia tributaria debe entenderse comprendido en el seno del principio de igualdad (...). Y puesto que el derecho a la igualdad está contenido, con carácter de derecho fundamental en las constituciones de los Estados miembros, ocurre que el ordenamiento de la Unión Europea está infringiendo, para el particular supuesto sometido a examen..., los principios generales del Derecho comunitario..." (4).

Se trata de un planteamiento de gran valor, aunque tal vez resulte excesivamente optimista al considerar el principio de capacidad económica como una tradición común de todos los Estados miembros. Cierto que el principio de igualdad sí constituye una tradición constitucional común y que el Tribunal Constitucional alemán deduce de aquél el principio de capacidad económica. En cambio, no parece que se haya llegado tan lejos en otros Estados, como el Reino Unido, Holanda y los Países Nórdicos, que desconocen la capacidad contributiva como principio constitucional. Estamos, por tanto, más ante una aspiración de futuro -que podría verse respaldada por la Constitución Europea- que ante un terreno ya conquistado.

Tal circunstancia no escapa a LUCAS DURÁN, pues este autor lamenta que el Tribunal de Luxemburgo no invoque en este caso -relativo a los impuestos sobre aportaciones de capitales- el principio de capacidad económica, a diferencia de lo que sucede con la jurisprudencia sobre trabajadores transfronterizos.

A nuestro entender, la explicación radica en que en el estadio actual de la evolución del Derecho Comunitario, el principio de capacidad económica no encuentra respaldo directo en los Tratados (ni siquiera como tradición constitucional común), sino que opera como un efecto reflejo del principio de no discriminación en aquellos casos en que un aspecto

(2) SSTJCE 14.2.1995, Schumacker, C-279/93; 14-9-1999, Gschwind, C-391/97; 16-5-2000, Zurstrassen, C-87/99; 12.12.2002, De Groot, C-385/00.

(3) F.A. GARCÍA PRATS, "La jurisprudencia del TJCE y el art. 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (De la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)", REDF, 117, 2003, pág. 75. Sostiene también esta idea B. GARCÍA CARRETERO, "Comentario a la STJCE De Groot, As. C-385/00", en la obra colectiva dirigida por P.M. HERRERA y coordinada por B. GARCÍA CARRETERO, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (2002), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 235.

(4) M. LUCAS DURÁN, "Comentario a la STJCE 16.5.2002, Palais am Stadpark c. Finanzlandesdirektion für Wien, C-508/99. Impuestos indirectos sobre la concentración de capitales. Interpretación de la Directiva 69/335/CEE. Prohibición de doble imposición", en la obra colectiva Comentarios... 2002, pág. 99.

del principio de capacidad económica -vgr. la consideración de circunstancias personales y familiares- se encuentra reconocido *por la ley ordinaria* de los Estados miembros *para los residentes*, de modo que sería discriminatoria su exclusión para aquellos nacionales comunitarios que ejerciten las libertades económicas consagradas en el Tratado.

3. POSIBLE APLICACIÓN DEL PRINCIPIO A LOS IMPUESTOS SOBRE APORTACIONES DE CAPITAL

Por los motivos señalados, la jurisprudencia comunitaria sobre el principio de capacidad económica en el ámbito de la imposición sobre la renta *no* es trasladable, al Impuesto sobre Operaciones Societarias.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la Directiva 69/335/CEE del Consejo, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales *tiene la finalidad de proteger la libre circulación de capitales, como requisito imprescindible para la construcción del mercado interior* (5).

Pues bien, pensamos que se produce una *simbiosis* entre el principio de capacidad económica y las libertades económicas del mercado interior. Como se ha expuesto en otro lugar (6), un cierto respeto al principio de capacidad económica como criterio de reparto de la carga tributaria constituye un presupuesto indispensable para evitar una discriminación de las pequeñas y medianas empresas que limite el ejercicio de sus libertades comunitarias. Desde esta perspectiva -un tanto heterodoxa- puede afirmarse que el principio de capacidad económica -o, al menos, alguno de sus aspectos- constituye una consecuencia refleja del mercado interior que debe garantizarse por el ordenamiento comunitario.

El Tribunal de Justicia está aún lejos de este planteamiento, *pero las propias normas de armonización fiscal, que sólo se justifican por la construcción del mercado interior*, se hacen cierto eco de esta idea, si bien de manera imperfecta y fragmentaria.

(5) SSTJCE 17-10-2002, Energie Steiermark Holding AG (ESTAG), Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH y Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (Solida/Tech) y Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklung GmbH (Develop), C-339/99, C-138/00 y C-71/00.

(6) C. GARCÍA-HERRERA BLANCO y P.M. HERRERA MOLINA, "¿Asedio a la Justicia Fiscal en Europa? (Reflexiones ante la Jurisprudencia comunitaria sobre las cláusulas antiabuso y la reacción del legislador español)", Revista de Contabilidad y Tributación, febrero 2004.

Así, la ya mencionada Directiva 69/335/CEE del Consejo refleja ciertas exigencias del principio de capacidad económica como la prohibición de doble imposición, la primacía de la sustancia sobre la forma en la determinación del objeto imponible y el reconocimiento de que caben excepciones a la capacidad económica basadas en el principio de equivalencia, siempre que este último se interprete en términos efectivos, que el Tribunal de Justicia comunitario se encarga de delimitar.

4. LA ARMONIZACIÓN DE LOS GRAVÁMENES SOBRE APORTACIONES DE CAPITAL COMO PROTECCIÓN INDIRECTA DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El Informe Neumark pese a centrarse en la armonización de los impuestos sobre el volumen de ventas no dejó de lado el análisis de otros impuestos indirectos. Se trata de gravámenes que *"presentando, en parte, la forma de derechos de timbre y registro, gravan la constitución de sociedades y los aumentos de capital, la emisión de acciones y de obligaciones y, en definitiva, las operaciones bursátiles sobre valores"*. La propia terminología que adoptan las Directivas comunitarias sobre armonización de los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (*droit d'apport*) pone de manifiesto que se trata de figuras tributarias múltiples, algunas de difícil encaje en la trilogía a que refiere la Ley General Tributaria (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

Se recomendaba en dicho Informe a propósito de estos gravámenes el estudio de su posible disminución y finalmente su supresión en el marco de una reforma a realizar por etapas, pero no respecto de todos ellos, puesto que algunos podrían ser objeto de transformación en tasas *"de carácter remuneratorio de los gastos ocasionados por la conclusión y el registro de los actos jurídicos"*, mientras que otros podrían pervivir por no afectar *"al buen funcionamiento del mercado común"*, esto es, por no provocar distorsiones en la libertad de circulación de capitales.

Las recomendaciones del Informe Neumark propiciaron la adopción de la Directiva 69/335/CEE aplicable, esencialmente a los derechos de aportación a las sociedades de capital y a los impuestos que gravan los títulos representativos del capital. Considerando que estos impuestos crean distorsiones, dobles imposiciones, constituyen obstáculos y distorsionan la libre circulación de capitales, la Directiva propugna dos pautas básicas: la armonización de los *"derechos de aportación"* y la supresión de los *"derechos de timbre"* y de otros impuestos que tengan las mismas características, en la medida en que su mantenimiento es incompatible con la idea central de la libre circulación de capitales.

Respecto al “derecho de aportación” (impuesto sobre las aportaciones de capital a sociedades), se opta por permitir su subsistencia, proponiéndose unos tipos de gravamen relativamente bajos, armonizando los elementos estructurales, regulando en su articulado el hecho imponible, las exenciones, la base imponible y los tipos de gravamen, en lo que se considera necesario para que la incidencia del impuesto fuera, en la práctica, la misma en todos los Estados miembros cuyos ordenamientos contemplan tales tributos. Es claro que la armonización sirve no sólo al propósito de la libre circulación de capitales sino también a la libertad de establecimiento, ya que los gravámenes que contempla pueden disuadir de acudir a la forma societaria e inducir a establecerse como persona física, o bien, a optar por sociedad personalista en lugar de sociedad de capitales, y conforme a una reiterada jurisprudencia, la libertad de establecimiento incluye también la prohibición de discriminaciones en función de la forma jurídica adoptada.

En este contexto, la Directiva 69/335/CEE, intenta coordinar la exigencia de los *droits d'apport* con otros tributos que se exigen en los sistemas fiscales de los Estados miembros, prohibiendo la imposición distinta a los *droits d'apport* armonizados (art. 10), cualquiera que sea su forma y en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos sobre las operaciones sujetas según la Directiva, las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de las operaciones sujetas, la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica. Se prohíbe igualmente, cualquier forma de imposición (art. 11) sobre la creación, la emisión, la admisión para cotización en bolsa, la puesta en circulación o la negociación de acciones, participaciones u otros títulos de la misma naturaleza, así como de los certificados representativos de estos títulos, sea quien fuere el emisor; los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas así como la creación, emisión, admisión para cotización en bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones u otros títulos negociables. El artículo 12, recoge sin embargo, la compatibilidad con la Directiva de ciertos gravámenes.

En cualquier caso, como advierte C. DE PABLO VARONA, “parece necesario reconsiderar el mantenimiento del impuesto” pues “debe tenderse a su supresión, tal y como proponía el Informe Neumark, mediante la transformación en una tasa de

registro” (7). Desde luego, esta sería la solución más coherente desde la perspectiva del principio de capacidad económica.

4.1. Prohibición de doble imposición

La Directiva del Consejo 69/335/CEE dispone en su art. 10 que “al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma” sobre las operaciones societarias sujetas al impuesto comunitario de conformidad con el artículo 4 de la Directiva, o “sobre la matriculación o cualquier otra formalidad por razón de su forma jurídica previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica”. No obstante el art. 12 de la Directiva permite que los Estados miembros perciban determinados impuestos, así como “derechos que tengan un carácter remunerativo” (8).

Apoyándose en los considerandos primero y sexto de la Directiva, el Tribunal de Justicia subraya que dicha norma tiene por objeto promover la libre circulación de capitales, considerada como una de las condiciones fundamentales para la creación de una unión económica que tenga características análogas a las de un mercado interior y que para alcanzar tal objetivo es preciso, respecto a la imposición sobre la concentración de capitales, suprimir los impuestos indirectos vigentes hasta ese momento en los Estados miembros y aplicar en su lugar un impuesto que se perciba una sola vez en el mercado común (9).

(7) C. DE PABLO VARONA, El Impuesto sobre Operaciones Societarias. Análisis de su régimen jurídico. Aranzadi, Pamplona, 1995. pág. 36.

(8) Sobre la interpretación jurisprudencial de estos preceptos, cfr. C. URIOL EGIDO, “Comentario a la STJCE 10-9-2002, Riccardo Prisco, C-216/99 y C-222/99, Impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales. Devolución de ingresos indebidos, plazos procesales nacionales, intereses”, en la obra colectiva Comentarios... 2002, cit., pág. 156. Vid. asimismo los comentarios de R. CONTI, Il corriere jurídico 2002, págs. 1428-1434; M. ANNECCHINO, Il Foro Italiano 2002, IV, col. 453-456 y P. PICIOCCHI, Diritto e pratica tributaria 2003, II. Págs. 675-688.

(9) Cfr. las mencionadas SSTJCE 17-10-2002, Energie Steiermark Holding AG (ESTAG), Solida Raiffeisen Immobilien Leasing GmbH y Tech Gate Vienna Wissenschafts- und Technologiepark GmbH (Solida/Tech) y Develop Baudurchführungs- und Stadtentwicklung GmbH (Develop), C-339/99, C-138/00 y C-71/00 y el comentario de M. VILLAR EZCURRA, “Impuestos que gravan la concentración de capitales. Hecho imponible: concepto aportaciones de bienes de cualquier naturaleza”, en la obra colectiva dirigida por P.M. HERREIRA MOLINA y B. GARCÍA CARRETERO, Comentarios ... 2002, pág. 200.

La eliminación de doble imposición -con las excepciones establecidas en el artículo 12 (10)- tiene por fin la construcción del mercado interior, pero también constituye una exigencia del principio de capacidad económica (aun cuando tal principio sólo constituya un efecto reflejo del Derecho comunitario).

Desde esta perspectiva coincidimos en la crítica de LUCAS DURÁN a la Sentencia *Palais* (11). El Tribunal de Luxemburgo considera que “la prohibición impuesta en el artículo 10 de la Directiva 69/335, de recaudar cualquier impuesto que presente las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones no puede aplicarse a un derecho o un impuesto que, independientemente de cuáles sean sus características, grava las aportaciones a sociedades que no son sociedades de capital a efectos de dicha Directiva 69/335. Por tanto, esta prohibición no se opone a la recaudación del impuesto sobre las aportaciones en el momento de la transformación de una de estas sociedades en una sociedad de capital aun cuando las aportaciones que haya recibido antes de su transformación ya hayan sido gravadas con un derecho o un impuesto que presente las mismas características que el impuesto sobre las aportaciones” (apartado núm. 28).

Sin embargo -tal y como advierte LUCAS DURÁN (12)- esta interpretación parece enfrentada al

(10) Según el apartado primero de este precepto. No obstante lo dispuesto en las disposiciones de los artículos 19 y 11, los Estados miembros podrán percibir:

a) impuestos sobre la transmisión de valores mobiliarios, liquidados estimativamente o no;

b) impuestos sobre las transmisiones, comprendiéndose en ellos los derechos de inscripción en el registro de la Propiedad, referidos a las aportaciones a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, de bienes inmuebles o de fondos de comercio situados en su territorio;

c) impuestos sobre las transmisiones referidos a los bienes de cualquier naturaleza que se aporten a una sociedad, asociación o persona moral que persiga fines lucrativos, en la medida en que la transmisión de estos bienes tenga una contrapartida que no sean participaciones sociales;

d) impuestos que graven la constitución, inscripción o cancelación de privilegios e hipotecas;

e) derechos que tengan un carácter remunerativo;

f) el impuesto sobre el valor añadido.

(11) STJCE 16.5.2002. *Palais am Stadtpark* c. Finanzlandesdirektion für Wien, C-508/99.

(12) A su juicio, “lo que ocurrió en la transposición realizada por el Estado austriaco fue precisamente algo seguramente no previsto por el legislador comunitario: en un país que gravaba con carácter previo las aportaciones a sociedades personalistas con un impuesto superior al 1 por ciento se elimina, al transponer la directiva aludida, el gravamen por las aportaciones a sociedades que no fueran de capital. En este caso, la norma armonizadora [subrayado nuestro] que pretende evitar un abuso de las formas en el Derecho tributario (principio anglosajón *substance over form* o sistema continental del fraude a la Ley) produce un efecto perverso, en absoluto pretendido, cual es gravar un hecho por una capacidad económica ya gravada con anterioridad. Y en efecto, obliga a tributar doblemente por la misma aportación, lo cual en mi opinión presenta una tacha de antijuridicidad que debería haber corregido el Tribunal de Luxemburgo” (M. LUCAS DURÁN, Comentario..., cit., pág. 99).

espíritu de la Directiva, pues conduce a admitir una doble imposición contraria a la construcción del mercado interior (aunque sólo tenga efectos respecto de las sociedades no capitalistas constituidas antes de la entrada en vigor de la Directiva). En definitiva estamos ante una contradicción interna de la norma (una laguna por omisión) que podría haberse salvado mediante el principio de *sustancia sobre la forma* - variante de la interpretación teleológica (13)- que tan a menudo utiliza el Tribunal.

Debe también advertirse la evolución interpretativa respecto al concepto “*impuesto equivalente*”, a los efectos de garantizar el cumplimiento de la prohibición de doble imposición. Mientras que en *Ponente Carni* (14) se mantuvo una interpretación extensiva del artículo 10.c) de la Directiva, en la sentencia *Denkavit Internacional* (15) se restringió esta interpretación renunciándose a la creación de este concepto, postura que contrasta con otras sentencias en las que el Tribunal hace referencia a tal figura y parece dirigirse a la elaboración de éste como concepto comunitario, sentencias como *Frederiksen* (16), *Locamion* (17) o *SIF* (18). Precisamente, de la sentencia *SIF*, FARMER ha afirmado que demuestra que un gravamen que tenga las características de un impuesto sobre las aportaciones de capital puede tener un ámbito de aplicación más amplio que los impuestos tradicionales sobre las aportaciones de capital (19).

4.2. Primacía de la sustancia sobre la forma en la determinación del objeto imponible

La Sentencia *Palais* presenta una cierta tensión con la jurisprudencia dominante, que tiende a garantizar el efecto útil de la Directiva 69/335 extendiendo al mínimo el ámbito de aplicación objetivo y subjetivo (20).

Esta protección del efecto útil -síntesis entre la *substance over form* anglosajona y la interpretación teleológica continental- constituye un requisito indispensable para garantizar que no se producirá doble

(13) Debe tenerse presente que la diferenciación entre interpretación teleológica y analogía no es esencial, sino de grado.

(14) STJCE 20-4-1993, C-71/91 y 178/91.

(15) STJCE 11-6-1996, C-2/94.

(16) STJCE 26-9-1996, C-287/94.

(17) STJCE 11-12-1997, C-8/96.

(18) STJCE 11-12-1997, C-8/96.

(19) Cfr. “An Outline of the case law of the European Court of Justice on the Capital Duty legislation”, EC Tax Review, 1999/1, pág. 54. A él se refieren CAAMAÑO, CALDERÓN, MARTÍN, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, tomo II (1996-1999), La Ley, Madrid, 2000, vid. igualmente págs. 1044-1045.

(20) Cfr. M. VILLAR EZCURRA, “Impuestos...”, cit., pág. 204.

imposición. Es decir, que el mismo objeto imponible - nos resistimos a hablar de manifestación de capacidad económica- no será gravado por diversos tributos. En la medida en que el gravamen sobre aportaciones de capital no grava una manifestación real de capacidad económica (21), resulta loable que la Directiva sólo permita el establecimiento de un impuesto por parte de los Estados miembros, limitando el tipo de gravamen.

Por ello son numerosas las sentencias que interpretan de modo finalista el concepto de *impuesto sobre aportaciones de capital*, de modo contrario a lo que ha sucedido en nuestra jurisprudencia constitucional con la prohibición de doble imposición establecida por el artículo 6.2 LOFCA, (que se ha demostrado inoperante como consecuencia de una interpretación excesivamente formalista). Debe además tenerse en cuenta que el Tribunal de Justicia emplea el término "*impuesto*" a los efectos de la Directiva con un sentido muy próximo al concepto de prestación patrimonial de carácter público (22), que un sector de la doctrina española tiende a identificar con el concepto constitucional de tributo (23). En cualquier caso, se trata de un concepto propio del Derecho comunitario.

En este contexto resulta especialmente destacable la Sentencia *Norddeutsche Gesellschaft* (24), según la cual *resultaría contraria a la Directiva* la exacción de un impuesto sobre las aportaciones de capital que toma como base imponible los intereses ahorrados por una sociedad beneficiaria del préstamo sin interés concedido por sus socios, *en el caso de que mediara un contrato de transferencia entre los socios y la sociedad si los intereses ahorrados no han hecho aumentar con carácter duradero el patrimonio de la sociedad* (25).

(21) Cfr. C. URIOL EGIDO, "Comentario a la STJCE 10-9-2002", Riccardo Prisco, C-216/99 y C-222/99, cit., pág. 165.

(22) Con el importante matiz de excluir los "*derechos de carácter remuneratorio*".

(23) Cfr. A. MARTÍN JIMÉNEZ, "Notas sobre el concepto de tributo en la jurisprudencia constitucional reciente", REDF núm. 106, 2000, págs. 181 y ss.

(24) STJCE 17-9-2002, Finanzamt Hannover-Nord c. Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken GmbH, C-392/00.

(25) Como advierte D. MARÍN-BARNUEVO FABO, la Sentencia "*se plantea uno de los problemas más difíciles de resolver en Derecho Tributario: la tipificación del hecho imponible y la realización de conductas de efectos similares a los no tipificados (...)* «la solución adoptada por el Tribunal parece totalmente coherente con su doctrina anterior, mucho menos formalista que la de los Tribunales nacionales. Por ello, para decidir si es compatible o no esta tributación con la directiva comunitaria, el Tribunal prescinde de los aspectos más formales de la situación jurídica enjuiciada y limita la cuestión al aspecto sustancial de la operación: si la actuación considerada determina, o no, incremento duradero del patrimonio de la sociedad» (Comentario a la STJCE 17-9-2002, Finanzamt Hannover-Nord c. Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken GmbH, C-392/00. *Concentración de Capitales. Directiva 69/335/CEE: impuesto sobre préstamos concedidos sin interés entre empresas con contrato de transferencia de resultados*", en la obra colectiva *Comentarios...* 2002, pág. 174).

También en las sentencias de 17-10-2002 (26), en las que el Tribunal analiza el concepto de "*aportaciones de bienes de cualquier naturaleza*" -que contempla la Directiva como medio para un aumento de capital social o de patrimonio social sujeto al impuesto sobre las aportaciones- se realiza una *interpretación finalista, de enfoque económico y no formal*. Basándose en el precedente *Weber Haus*, recuerda que para determinar si una operación forma o no parte del ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 2, letra b) de la Directiva 69/335 (transformación de sociedad), es preciso adoptar un *enfoque económico y no un enfoque formal* basado únicamente en la procedencia de las aportaciones. Así pues, interpreta que, de manera análoga, cuando se trata de determinar si las aportaciones se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 1, letra c) de la Directiva 69/335 (aumento de capital), es preciso investigar *a quién* debe atribuirse el pago y no limitarse a identificar su procedencia formal, teniendo en cuenta el *contexto* en que se efectúa la operación.

Destaca especialmente que una interpretación distinta amenazaría el *efecto útil* de la Directiva, en la medida en que una sociedad que pertenece al grupo podría llevar a cabo una operación incluida, en principio, en el ámbito de aplicación de dicha Directiva sin que fuese aplicable a dicha operación el impuesto sobre las aportaciones (apartados 37-38, 40 y 44, as. *ESTAG*).

Así argumenta el Tribunal su decisión de aplicar el concepto "*aportaciones de bienes de cualquier naturaleza*" a las aportaciones de fondos que una sociedad matriz efectúa a favor de una sociedad de capital que lleve a cabo un aumento de su capital mediante la emisión de nuevas acciones para permitir la adquisición de éstas por una filial de dicha sociedad matriz y resuelve la primera de las cuestiones prejudiciales. El mismo fundamento jurídico referido a la necesidad de adoptar un *punto de vista económico* sirve al TJCE, para entender que la verdadera beneficiaria de las aportaciones era la sociedad pese al "*formal*" aumento de capital de sus filiales (apartados 45 y 47 as. *ESTAG*).

En *Solida y Tech* la variante de hecho era que quien aportaba las prestaciones para la adquisición de los derechos de disfrute no tenía la condición de socio. El Tribunal sostiene que "*no cabe interpretar una disposición de dicha Directiva en un sentido que reduzca el ámbito de aplicación de dicho artículo*

(26) STJCE 17-10-2002, C-339/99, C-128/00, 71/00. Vid. CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* tomo II, 1992-1995, *La Ley-Actualidad*, Madrid, 1997, págs. 1119-1142; MOK, M.R.: *TVVS ondernemingsrecht en rechtspersonen* 1994, pág. 55. y TIOZZO, F.: *Diritto e pratica tributaria* 1993, págs. 209-218.

como si estableciese tal requisito” (apartados 32 y 33) y que ante la contradicción de los artículos 4 y 5, cuando se trata de determinar los requisitos que han de concurrir para que una operación esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva, “habida cuenta de la estructura de la Directiva 69/335” debe prevalecer el tenor del artículo 4” (apartado 34).

4.3. Delimitación del principio de equivalencia

Señalábamos al inicio de este artículo que la exigencia de gravámenes basados efectivamente en el principio de equivalencia (tasas) no resulta contraria al principio de capacidad económica, por situarse fuera de su ámbito. Pues bien, la Directiva 69/335 permite el establecimiento de “derechos que tengan un carácter remunerativo” (art. 12) junto al impuesto armonizado sobre aportaciones de capital, aunque a modo de excepción al principio general de prohibición de impuestos similares al de las aportaciones (art. 10).

El Tribunal elude cualquier formalismo a la hora de delimitar el concepto de *derechos remuneratorios* evitando así que la prohibición de doble imposición quede vacío de contenido. Así, considera que están prohibidos los *derechos notariales* devengados al autorizarse un documento en el que se hace constar el aumento de capital, en el marco de un sistema en el que los Notarios son *funcionarios del Estado* y los derechos se abonan en parte al Estado para financiar tareas de éste y no están justificados cuando su importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital social suscrito (27).

También entiende prohibidos los *derechos de inscripción en un Registro nacional de personas jurídicas* devengados al inscribirse un documento en el que se hace constar el aumento del capital social de una sociedad de capital, en la medida en que el importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital suscrito (28).

El Tribunal precisa -en síntesis de GONZÁLEZ CUÉLLAR- que el art. 12, apartado 1, letra e) de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de

junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por la inscripción en un Registro Mercantil de un aumento de capital social de una sociedad de capital, cuyo importe aumenta directamente y sin límites en proporción al capital nominal suscrito y no se calcula sobre la base del coste del servicio prestado, como los controvertidos en el procedimiento principal, no tiene un carácter remuneratorio. El hecho de que exista un límite máximo que dichos derechos no pueden superar no les otorga, por sí solo, un carácter remuneratorio si dicho límite no se establece de forma razonable respecto al coste del servicio cuya contrapartida constituyen los derechos. Además, un Estado miembro no puede, sin que los derechos de que se trate pierdan su carácter remuneratorio, introducir en el arancel de los derechos que se perciben como contrapartida de un servicio prestado un elemento de solidaridad entre sociedades grandes y pequeños, estableciendo para un mismo servicio un derecho más elevado para las sociedades que tengan un capital social considerable que para las sociedades que tengan un capital social menor, sin que tal diferencia en el importe de los derechos tenga relación alguna con el coste del servicio (29).

Estas afirmaciones resultan particularmente relevantes, pues delimitan con precisión el contenido del principio de equivalencia, utilizado por la Directiva para justificar la concurrencia de otros gravámenes con el impuesto sobre aportaciones. Desde luego, no es relevante la “denominación” utilizada por la legislación nacional (impuesto, tasa, derechos, aranceles). Se exige una relación con el coste del servicio. Tal determinación puede realizarse a tanto alzado, pero no basta con un burdo cálculo porcentual sobre el capital aportado, ni tan siquiera en el caso de que se establezca un límite máximo que no guarde relación con el coste del servicio (30).

En definitiva, puede afirmarse que la doctrina del Tribunal es más exigente que la práctica de las autoridades españolas -en ámbitos diversos de la aportación de capitales- a la hora de establecer “tasas” cuya base imponible se cifra en ingresos brutos o valores catastrales, bajo la discutible pretensión de cumplir el principio constitucional de capacidad económica.

(27) STJCE 21-9-2000, Modelo Continente SGPS SA, C-19/99 y el comentario de M. VILLAR EZCURRA en la obra colectiva, dirigida por P.M. HERRERA y coordinada por B. GARCÍA CARRETERO, Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Años 2000-2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, pág. 157.

(28) STJCE 26-9-2000, IGI-Investmentos Imobiliários SA, C-134/99 y el comentario de M. VILLAR EZCURRA en la obra colectiva Comentarios... 2000-2001, cit., pág. 159.

(29) STJCE 21-6-2001, SONAE Tecnologia de Informaçao SA Direcçao-Geral dos Reistos e Notariado, C-206/99 y el comentario de M. L. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, en Comentarios...2000-2001, cit., pág. 323-324.

(30) Sobre los aranceles registrales en Francia, vid. V. MARRER, “Registration Duties in France: where do we stand?”, Bulletin IBFD vol. 54, no.6, págs. 275-280.

**5. RELEVANCIA PARA ESPAÑA:
PROYECCIÓN SOBRE EL ITP Y AJD,
LOS DERECHOS NOTARIALES Y LOS
DERECHOS DE REGISTRADORES
MERCANTILES**

La contradicción de nuestro ordenamiento interno con las previsiones de la Directiva provocó la nulidad de determinadas disposiciones reglamentarias, en particular, respecto a la exigencia de la cuota gradual del 0,5% de actos jurídicos documentados en la modalidad documento notarial, del artículo 74 en sus apartados 1, 2, y 3 del Reglamento del ITP y AJD, de 1995, en cuanto al inciso reiterado en los tres apartados “incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos” (siempre de plazo superior a 18 meses pues en otro caso están sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por el concepto de Documentos Mercantiles) y a la supresión de la palabra “*empréstitos*”, del artículo 70.4 del Reglamento, respecto a la exigencia de la cuota gradual de actos jurídicos documentados a la cancelación de obligaciones, bonos, cédulas y valores análogos y del artículo 70.5 del Reglamento, respecto a las escrituras que documenten el acuerdo social de exigir desembolso de dividendos pasivos (STJCE de 5-3-1998, *Solred C- 347/96*) y del artículo 70.6 del Reglamento, respecto a la exigencia de la cuota gradual de actos jurídicos documentados a las escrituras que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad o de su condición de nominativas o al portador (por efecto de las SSTs de 3-11-1997).

Ha de tenerse en cuenta, que toda la doctrina jurisprudencial sobre la Directiva 69/335/CEE - parte de la cual ya hemos considerado- es aplicable en España.

Así, de la sentencia *Palais*, MARTÍN JIMÉNEZ deduce consecuencias relevantes para España: “*la constitución de una sociedad no capitalista con finalidad lucrativa dará lugar al pago del ITP y AJD, concepto operaciones societarias, y la transformación posterior de la misma en sociedad de capital (o más bien, la creación «ex novo» de la sociedad de capital) determinará que se devengue el mismo impuesto (incluso podría argumentarse que la liquidación de la sociedad no capitalista podía dar lugar también al devengo del ITP y AJD, concepto operaciones societarias, por la liquidación de la sociedad no capitalista). Es decir, es teóricamente posible que se genere la doble/triple imposición que se generaba en Austria*” no obstante lo cual, advierte que “*si el capital de la sociedad no personalista y el de la sociedad de capital son distintos, el efecto de la doble imposición se atenúa en la medida en que las bases*

imponibles lo más normal es que no coincidan” (31).

Pero sin duda, una de las cuestiones que mayor interés ha suscitado ha sido la de la compatibilidad con la Directiva de los *derechos de carácter remuneratorio*, en la medida en que ha cuestionado la legalidad de los aranceles registrales y notariales percibidos con ocasión de los actos gravados por el “*droit d'apport*”. La sentencia *Fantask* (32) ha sido, en nuestra opinión, la más completa en la delimitación de los requisitos de compatibilidad del gravamen por *tener carácter remunerativo*. Se afirmó en ella que la cuantía de los derechos percibidos por la inscripción registral de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada y de sus aumentos de capital debía calcularse únicamente sobre la base del coste de las formalidades correspondientes, teniendo en cuenta que esta cuantía también puede cubrir los gastos generados por las operaciones menores efectuadas gratuitamente. Recuérdese, que en tal asunto el Tribunal resolvía ocho cuestiones prejudiciales sobre la conformidad de los derechos de inscripción registral de las sociedades en Dinamarca. En *Ponente Carni* sólo se consideró que “*los derechos que tengan carácter remunerativo (...) pueden ser retribuciones percibidas como contrapartida de operaciones exigidas por la ley con un objetivo de interés general, como por ejemplo, la inscripción de las sociedades de capital*” y que “*los importes de dichos derechos, que pueden ser diferentes según la forma jurídica de la sociedad, deben calcularse sobre la base del coste de la operación, el cual puede determinarse globalmente*”, sin entrar en el cálculo de tales costes.

En *Fantask* el salto cualitativo es de gran importancia al ponerse especial énfasis en cómo se define la cuantía del derecho y los gastos que cubre. Se niega el carácter remuneratorio si su cuantía cubre gastos que no están relacionados con las operaciones de inscripción de las que los derechos controvertidos constituyen la contrapartida, aunque se admite la repercusión en los “*derechos de inscripción*” de los costes de operaciones menores que se realicen gratuitamente. Salvo que los gastos que a continuación se relacionan sean gastos generales imputables a las operaciones de inscripción, la Sentencia rechaza expresamente el carácter remuneratorio del derecho si éste cubre determinados conceptos: retribuciones y cotizaciones para la pensión de jubilación de los empleados que no colaboran directamente en la inscripción, como el personal administrativo del organismo encargado del registro o el personal de dicho organismo o de otros

(31) REDF núm. 119/2003, págs. 580 y 581.

(32) STJCE de 2-12-1997, C-188/1995.

similares que desempeñen trabajos de preparación de la legislación sobre sociedades; costes de la inscripción en el registro de otros actos relativos a la legislación sobre sociedades y otras personas jurídicas, por los cuales el Estado miembro haya optado por no percibir ninguna contraprestación concreta (con la salvedad anteriormente advertida); y por último, costes relacionados con el desempeño de otras funciones distintas del registro que sean de la competencia del organismo encargado del registro con arreglo a la legislación sobre sociedades y otras personas jurídicas o a la legislación conexas, como el control de balances de las sociedades y la inspección de su contabilidad.

El Tribunal advierte, no obstante, la dificultad de determinar el coste de ciertas operaciones de inscripción y considera que, para determinar la cuantía de los *derechos con carácter remuneratorio*, los Estados miembros pueden tener en cuenta los costes, materiales y salariales, directamente relacionados con la realización de las operaciones de inscripción de las que constituyen la contrapartida, y además la parte de los gastos generales del órgano administrativo competente que sean imputables a dichas operaciones. Sin embargo, rechaza rotundamente (apartado 31) que por su propia naturaleza constituya un derecho remuneratorio, *un derecho cuya cuantía aumenta directamente y sin límite en proporción al capital nominal suscrito*. Razona que *“si en algunos casos puede existir una conexión entre la complejidad de una operación de inscripción y el volumen del capital suscrito, la cuantía de tal derecho no estará, por lo general, relacionada con los gastos en que incurre concretamente el órgano administrativo al realizar las formalidades de inscripción”*.

Así pues, en la medida en que en el sistema tributario español ya se exige un impuesto de operaciones societarias, la inscripción del documento que contiene un acto de constitución de sociedad, ampliación de capital, absorción, fusión o transformación de sociedades, en el Registro Mercantil, no puede lícitamente, sin contravenir la Directiva 69/335, devengar una exacción -arancel- de carácter proporcional al capital suscrito o aumentado, sino únicamente podría exigirse una tasa que cubran los costes del servicio prestado, en los términos expresados por la STJCE (33), e iguales comentarios suscitan los aranceles notariales. Como ya se ha advertido, han seguido a *Fantask* otros pronunciamientos sobre este tema, como es el caso *Modelo Continente SPA* donde se afirma la disconformidad de los aranceles notariales

portugueses con la Directiva, que vienen a reafirmar el criterio jurisprudencial o *IGI* sobre los derechos registrales portugueses.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 24-6-2003 ha declarado la incompatibilidad con la Directiva de los derechos de arancel en relación con la ampliación, reducción y fusión, y ha reconocido el derecho a obtener la devolución de las cantidades recaudadas vulnerando el Derecho Comunitario, como consecuencia y complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones comunitarias tal y como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia.

Ciertamente los hechos analizados eran anteriores al RDL 6/2000 que introdujo un límite máximo de 363.000 pesetas, lo que ha sido interpretado como que *“a partir de esta fecha el arancel se ajusta a los costes del servicio, en el sentido de la sentencia Fantask”* (34). No obstante, coincidimos con CHECA GONZÁLEZ en afirmar que *“hay que tener presente, como apunta la sentencia del Tribunal extremeño, que inclusive la existencia de límites en las cantidades a percibir por parte de los Registradores no supone, de forma automática, una subsanación de su proceder desde la óptica del Derecho comunitario y una conversión de tales partidas en derechos de carácter remunerativo”*, siendo muy clara la doctrina dictada en el asunto SONAE de 21-6-2001, donde se afirma que el hecho de que exista un límite *“no otorga por sí solo un carácter remunerativo al derecho en cuestión”*.

Si bien es cierto que a diferencia de lo que ocurre en otros Estados, los ingresos percibidos por los notarios y los registradores españoles van a parar directamente a ellos en su integridad, sin que una parte de sus ingresos pasen directamente a poder del Estado, *“no tienen, desde luego, la naturaleza de derechos que tengan carácter remunerativo”* (35), si bien esta circunstancia impide la afirmación rotunda de que son *“impuestos”* en el sentido de la Directiva. A esta afirmación podría llegarse, sin embargo, desde el principio del efecto útil unido a una interpretación amplia del concepto comunitario de *“impuesto”* en la Directiva, en el sentido de *“carga pecuniaria”* que tan finalmente se ha construido en otros ámbitos como es respecto al concepto de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. A ello se añade el hecho de que desde una perspectiva constitucional, las cantidades satisfechas de forma coactiva para

(34) Vid. Quincena Fiscal núm. 15/2003, pág. 34.

(35) C. CHECA GONZÁLEZ, *“Los derechos arancelarios girados por los Registradores por escrituras de ampliación y reducción de capital social, y de fusión de entidades, son contrarios al Derecho comunitario”*, Quincena Fiscal núm. 15/2003, pág. 45.

(33) Vid. M. VILLAR EZCURRA y M. PÉREZ DE AYALA: *“La ilegalidad de los aranceles del Registro Mercantil a la luz del Derecho Comunitario”*, AJA núm. 335/1998, pág. 1.

financiar su presupuesto, son prestaciones patrimoniales coactivas (y, según algunos, auténticos tributos) (36).

Por último, hemos de mencionar que el Tribunal en el asunto *Comisión/República Helénica*, de 19-3-2002 (C-426/1998), perfila la jurisprudencia *Ponente Carni* y vincula el “derecho de carácter remunerativo” con la persona o entidad a la que se genera el coste. La exposición de motivos de la Ley 52/2002 -como observa MARTÍN JIMÉNEZ- dispone que “se suprime el hecho imponible relativo al concepto actos jurídicos documentados en las copias de escrituras que documenten el cambio de valor de las acciones o el cambio de su condición de nominativas o al portador”. El legislador aclara la derogación del art. 75.6 del Reglamento del ITP y AJD (ya declarada por la STS de 3-11-1997 en el inciso relativo al cambio de condición de las acciones nominativas o al portador). No había quedado afectado el inciso relativo a las copias que documenten el cambio de valor de las acciones, por la STS de 3-11-1997, aunque la doctrina consideró que este supuesto vulneraba la Directiva. Desde el 1-1-2003 esta norma debe entenderse derogada (37).

6. CONCLUSIONES

1. En el impuesto sobre operaciones societarias el principio de *justicia tributaria* se formula en estrecha relación con el *principio de equivalencia*. Esta interpretación queda avalada por la jurisprudencia comunitaria sobre la Directiva 69/335 que armoniza el impuesto sobre las aportaciones de capital y es además, conforme con el fundamento histórico de esta forma de gravamen.

2. El estado actual de la jurisprudencia comunitaria en materia de impuestos directos permite afirmar una cierta protección del principio de *capacidad económica* desde la exigencia del respeto a las libertades comunitarias y al principio de no discriminación. Según algún autor, encuentra también fundamento en el principio de igualdad, como tradición común a los Estados miembros, aunque esta última argumentación resulta en exceso optimista.

3. En cualquier caso, no puede trasladarse doctrina al impuesto de operaciones societarias, en el que prima el principio de equivalencia. En este sentido, la Directiva 69/335/CEE en la medida en que exige que no pueda exaccionarse ningún tributo similar al de las

aportaciones de capital salvo que se trate de los supuestos que la misma Directiva excepciona, como es el caso de los “derechos que tengan un carácter remunerativo”, realza la importancia del principio de equivalencia y potencia la figura de la tasa para garantizar el efecto útil del Derecho Comunitario.

4. El Ordenamiento comunitario tiene su propio concepto de lo que haya de entenderse por “impuesto”, “similar” y por “derechos que tengan el carácter remunerativo” en el sentido de la Directiva. Se trata de conceptos sobre los que el TJCE ha elaborado una doctrina suficientemente precisa, que no tiene por qué coincidir con los conceptos tributarios nacionales. El concepto de “impuesto” de la Directiva parece coincidir con nuestro concepto constitucional de prestación patrimonial de carácter público, en lo que éste no abarque las prestaciones de carácter remunerativo.

5. La normativa tributaria española, se ajusta en líneas generales a la Directiva 69/335/CEE si bien es cuestionable la adecuación al Derecho comunitario de los aranceles notariales y registrales en la medida en que no tienen la consideración de “derechos de carácter remunerativo”. Sólo las tasas (fiscales o parafiscales) cuantificadas conforme a los parámetros fijados por la doctrina jurisprudencial del TJCE serán compatibles con la Directiva y por tanto acumulables al gravamen sobre operaciones societarias.

(36) Vid. A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, “Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC”, REDF núm. 106, 2000, pág. 189.

(37) REDF núm. 118/2003, pág. 369.