

el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), lo que determina la estimación del amparo que se nos demanda.

4. Finalmente, aun cuando la demanda de amparo no posee un verdadero desarrollo de la fundamentación que habría de sustentar su alegación de vulneración de la presunción de inocencia, ha de coincidir con el Ministerio público, el cual razona expresamente, al efecto, que si se excluye la nueva valoración de las declaraciones de los acusados y de los testigos existe un vacío probatorio respecto del demandante, pues la única prueba subsistente vincula la furgoneta en que se halló la droga exclusivamente con el condenado que ahora no ha recurrido en amparo. En consecuencia, tal como hemos dicho en otras ocasiones (SSTC 167/2002, de 18 de septiembre, FJ 12; 197/2002, de 28 de octubre, FJ 5; 198/2002, de 28 de octubre, FJ 5; 96/2004, de 24 de mayo, FJ 5), al apreciarse la vulneración de la presunción de inocencia (art. 24.2 CE) no procede la retroacción de las actuaciones para el dictado de una nueva resolución por la Audiencia Provincial, sino únicamente la anulación de la Sentencia impugnada.

5. Resta por añadir que el alcance del amparo que se otorga se ciñe exclusivamente al demandante de amparo, don Berend Jan Rensink, pues el otro condenado en la Sentencia impugnada, don Jan Arend Roelof Velthuisen, no acudió en amparo ante este Tribunal. A tal efecto carece de relevancia que la Procuradora de los Tribunales doña Antonia Ángeles Abarca Hernández presentara el escrito a que se ha hecho referencia en los antecedentes de esta Sentencia interesando también el otorgamiento del amparo a favor de don Jan Arend Roelof Velthuisen, pues, al margen de que no se le haya tenido por personado, venimos reiterando (por todas STC 78/2003, de 28 de abril) la imposibilidad de que «quienes se personan en un proceso constitucional de amparo a tenor del art. 51.2 LOTC, una vez admitido a trámite el recurso (AATC 308/1990, de 18 de julio, y 315/1995, de 20 de noviembre), puedan convertirse en codemandantes y pedir la reparación o la preservación de sus propios derechos fundamentales. Lo contrario implicaría la admisión de recursos de amparo formulados de manera extemporánea o sin cumplir los presupuestos procesales de admisibilidad, y la consiguiente irregular formulación de pretensiones propias, independientes del recurso de amparo ya admitido y al socaire de éste. En suma, quienes no interpusieron recurso de amparo dentro del plazo legal, o lo hicieron en términos inadmisibles, no pueden luego deducir pretensiones propias, independientes del recurso de amparo admitido, que es el que acota el objeto del proceso. El papel de los restantes comparecientes queda reducido, pues, a formular alegaciones y a que se les notifiquen las resoluciones que recaigan en el proceso, que tiene por objeto, exclusivamente, las pretensiones deducidas por quien lo interpuso en tiempo y forma (SSTC 241/1994, de 20 de julio, FJ 3; y 113/1998, de 1 de junio, FJ 1)».

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la demanda de amparo presentada por don Berend Jan Rensink y, en consecuencia:

1.º Declarar que han sido vulnerados los derechos del demandante a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

2.º Restablecer al recurrente en la integridad de sus derechos y, a tal fin, anular respecto de él la Sentencia

núm. 651/2002, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Granada el 15 de noviembre de 2002.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a dos de noviembre de dos mil cuatro.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Elisa Pérez Vera.—Eugeni Gay Montalvo.—Pascual Sala Sánchez.—Firmado y rubricado.

Voto particular concurrente que formulan los Magistrados don Eugeni Gay Montalvo y don Pascual Sala Sánchez a la Sentencia dictada en el recurso de amparo núm. 170-2003

Manifestando nuestra más completa conformidad con la Sentencia de 2 de noviembre de 2004, recaída en el recurso de amparo núm. 170-2003, en el que se estimó el recurso interpuesto por el Sr. Berend Jan Rensink y se declaró habían sido vulnerados sus derechos a un proceso con todas las garantías y a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE) y se restableció al citado recurrente en la integridad de sus referidos derechos y se anuló, a tal fin, la Sentencia núm. 651/2002, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Granada el 15 de noviembre de 2002, consideramos, sin embargo, que, tras la argumentación contenida en el fundamento 5 de la Sentencia de amparo, en el que correctamente se reproduce la doctrina sentada por este Tribunal respecto de la imposibilidad de que quienes se personan en un proceso constitucional de amparo una vez admitido a trámite el recurso puedan convertirse en codemandantes y pedir la reparación o la preservación de sus propios derechos fundamentales (pues lo contrario implicaría la admisión de recursos de amparo formulados de manera extemporánea), debió añadirse que, no obstante la aludida imposibilidad en relación a la extensión de los efectos de la estimación de la Sentencia de amparo al coacusado don Jan Arend Roelof Velthuisen, la Sala *a quo* de la Audiencia Provincial de Granada podría, en su caso y si así lo estimara pertinente, previa ponderación de las circunstancias concurrentes, aplicar a este supuesto, analógicamente, la solución prevista, a propósito del recurso de casación, en los arts. 861.bis b) y 903 de la vigente Ley de enjuiciamiento criminal.

Madrid, a dos de noviembre de dos mil cuatro.—Eugeni Gay Montalvo.—Pascual Sala Sánchez.—Firmado y rubricado.

20436 *Pleno. Sentencia 193/2004, de 4 de noviembre de 2004. Cuestión de inconstitucionalidad 69/1995. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sede de Albacete), sobre el artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción anterior a la reforma de 1993.*

Vulneración del principio de igualdad tributaria: exclusión del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas a quienes se dan de baja por cese. Nulidad parcial del precepto estatal.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay

Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 69/95, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sede de Albacete), sobre el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, por su posible vulneración del artículo 14, en relación con el art. 31.1, ambos de la Constitución española. Han intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Pablo Pérez Tremps, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El 13 de enero de 1995 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal un escrito de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha al que se acompañaba, junto con el testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 31 de octubre de 1994 en el que se acordaba plantear una cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales (en adelante, LHL), en su redacción originaria, esto es, en la anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad son, en esencia, los siguientes:

a) Don Carlos de la Fuente Ortega presentó el día 13 de diciembre de 1991 ante la Delegación de Hacienda de Guadalajara una declaración de alta en el impuesto de actividades económicas, acogiéndose al epígrafe 6.129 relativo al «Comercio al por mayor de otros productos alimenticios», sin local. Posteriormente presentó ante la misma Delegación de Hacienda declaración de baja con fecha de 29 de abril de 1992, por finalización de la actividad.

b) Con fecha de 14 de octubre de 1992 el Ayuntamiento de Guadalajara le notificó la liquidación del impuesto de actividades económicas correspondiente a la totalidad del ejercicio 1992 (fecha el día 8 de octubre anterior), con una deuda tributaria de 99.118 pesetas, contra la cual formuló recurso de reposición, que fue estimado parcialmente por Resolución del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Guadalajara de fecha 8 de febrero de 1993, en tanto que le había sido indebidamente aplicado el índice de situación, ordenando la práctica de nueva liquidación, sin aplicación de dicho índice y con desestimación de las restantes alegaciones (en concreto, la relativa a la vulneración del art. 31.1 CE por el art. 90.2 LHL).

c) Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (núm. 257/93), alegaba la parte actora que, habiendo declarado su baja por finalización de la actividad en abril de 1992, y practicándose la liquidación por todo el ejercicio impositivo conforme a lo establecido en el art. 90.2 LHL, dicho precepto vulneraba el art. 31.1 CE, y, en especial, el principio de igualdad que constitucionalmente debe inspirar el sistema tributario. A estos efectos proponía el actor como término de comparación aquellos supuestos en los que

un contribuyente declara su alta cuando ya ha comenzado el período impositivo, en los que la deuda tributaria se prorratea por trimestres, lo que, a su juicio, implica un tratamiento desigual en relación las situaciones de baja: en efecto, en ambos casos se ejerce una actividad económica durante un período inferior al ejercicio impositivo, pero mientras una situación tributa por la totalidad de la cuota correspondiente al ejercicio (en los casos de cese en el ejercicio de la actividad económica), la otra lo hace sólo en proporción al tiempo de desarrollo de la actividad (en los supuestos de inicio en dicho ejercicio).

d) Tramitado el recurso, por providencia de 19 de noviembre de 1994 la Sala acordó, al amparo de lo establecido en el art. 35.2 LOTC, conceder a las partes y al Ministerio Fiscal un plazo común de diez días a fin de que alegasen sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 90.2 LHL, aplicable a la liquidación impugnada, por la posible vulneración del derecho a la igualdad ante la Ley consagrado en el art. 14, en relación con el derecho a un sistema tributario justo recogido en el art. 31.1, ambos de la Constitución.

Evacuando el trámite conferido, el Ministerio Fiscal presentó escrito en el que consideraba pertinente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al estimar contraria a los referidos preceptos constitucionales la diferenciación puesta de manifiesto. En el mismo sentido se pronunció el actor, quien también se mostraba favorable al planteamiento de la cuestión. Por su parte, el Ayuntamiento de Guadalajara formuló escrito en el que se oponía a dicho planteamiento.

3. Mediante Auto de fecha 10 de diciembre de 1994 la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sede de Albacete) acordó elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el apartado 2 del art. 90 LHL, en su redacción anterior a la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, por posible vulneración del art. 14 en relación con el art. 31.1, ambos de la Constitución, al no establecer el citado precepto un mecanismo de revisión de las cuotas del impuesto de actividades económicas que permita ajustar proporcionalmente la cuantía del tributo en función del tiempo durante el cual se haya realizado efectivamente el hecho imponible, en los supuestos de baja en el ejercicio de la actividad antes de finalizar el período impositivo, a diferencia de lo que ocurre en los casos de alta en el ejercicio de una actividad antes de finalizar dicho período.

En el Auto de planteamiento comienza el órgano judicial justificando la relevancia del precepto cuestionado para adoptar una decisión en el proceso *a quo*. A tal fin destaca que el fallo que pueda dictarse en el proceso contencioso-administrativo está indisolublemente unido a la eventual aplicación de la norma contenida en el art. 90.2 LHL, en su redacción originaria, pues, en virtud de la declaración presentada por el actor el día 29 de abril de 1992 dándose de baja en el ejercicio de su actividad económica, le fue girada liquidación por el impuesto de actividades económicas correspondiente al ejercicio 1992, exigiéndosele la cuota íntegra correspondiente a todo el período impositivo. Resulta, pues, evidente, a juicio del órgano judicial, que la pretensión del actor (prorrateo por trimestres de la deuda tributaria correspondiente al ejercicio de la baja, cual ocurre en los supuestos de alta) se opone frontalmente con la estricta aplicación del art. 90.2 LHL, conforme al cual el Impuesto se devengará el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreductibles (salvo para los casos de declaración de alta, en los que las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el de comienzo del ejercicio de la actividad). Consagra dicho precepto, entonces, el principio de irreductibilidad de las cuotas del impuesto de actividades económicas,

que es un tributo cuyo hecho imponible —el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas (art. 79.1 LHL)— se manifiesta a lo largo de un período impositivo coincidente con el año natural y cuyo devengo es instantáneo, al concretarse por la ley en el primer día del período impositivo.

La única excepción prevista a la duración anual del período impositivo es la declaración de alta en el ejercicio de la actividad, en cuyo caso abarcará —según establece el art. 90.1 LHL— desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural. De la misma manera la única excepción prevista a la regla de la irreductibilidad de cuotas es la concerniente a los casos de declaración de alta, supuestos en los que la norma legal —art. 90.2 LHL— arbitra un mecanismo de ajuste de la cuota consistente en prorratear su importe en atención al número de trimestres naturales que restan para finalizar el período impositivo, incluido el de comienzo de la actividad. En consecuencia, al ser los supuestos de declaración de alta la única excepción prevista por la normativa reguladora para proceder al prorrateo de la deuda, entiende el órgano cuestionante que, en los casos de baja en el ejercicio de la actividad antes de finalizar el período impositivo, la cuota no será objeto de reducción alguna, debiendo girarse una liquidación con aplicación de la cuota íntegra correspondiente a todo el ejercicio o año natural, tal y como se hizo en la liquidación impugnada.

Según lo que antecede —a juicio del órgano judicial— se establece por la Ley un tratamiento diferente de dos supuestos de hecho o situaciones fácticas similares: las de declaraciones de alta en el ejercicio de la actividad antes de finalizar el período impositivo, de un lado, y las de baja en el ejercicio de la actividad antes de completarse dicho período, por otro lado, lo que suscita la duda de su constitucionalidad con arreglo al mandato de igualdad en la ley consagrado en el art. 14, en relación con el art. 31.1, ambos de la Constitución, que recogen el derecho de los ciudadanos a un sistema tributario justo, inspirado en los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica. En efecto, en ambos supuestos de hecho el ejercicio de una actividad económica sujeta al impuesto (empresarial, profesional o artística) se desarrolla a lo largo de un lapso temporal inferior al período impositivo, por lo que en ambos casos la capacidad económica que supone la obtención por los sujetos pasivos de unos rendimientos o beneficios con el ejercicio de su actividad se agota dentro de un período temporal inferior al año natural. Se trata, pues, a juicio de la Sala, de supuestos de hecho sustancialmente idénticos (situaciones absolutamente equiparables o coincidentes), donde lo decisivo o relevante para la capacidad económica subyacente en el ejercicio de la actividad no es su comienzo o finalización, sino el tiempo durante el cual se desarrolla la actividad, que no coincide con el período impositivo.

Así, una vez determinada la sustancial identidad u homogeneidad de los supuestos comparados, pasa el órgano judicial a analizar si la diferencia de tratamiento legislativo (irreductibilidad de las cuotas en los casos de declaración de baja antes de finalizar el período impositivo y ajuste proporcional de las mismas en los supuestos de alta) es o no discriminatoria, bien por carecer de una justificación objetiva y razonable, bien por no guardar la debida proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida. Y en su análisis llega a la conclusión de la falta de una justificación objetiva, razonable y legítima que permita discernir una finalidad legislativa en esa diferencia de trato no contradictoria con la Constitución. En efecto, si en los supuestos de alta considera la Ley que no se altera la gestión del impuesto y de los presupuestos municipales por el hecho de ajustar proporcionalmente la cuota al tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica, la misma razón debe llevar a considerar que no afecta a esos principios el prorrateo de las

deudas tributarias en los supuestos de baja antes de finalizar el período impositivo, tanto más cuando el mecanismo de ajuste proporcional de la cuota no presenta excesivas dificultades.

No existe, entonces, razón alguna que justifique el sacrificio del principio de justicia tributaria —en relación con los de igualdad y capacidad económica— que supone el permitir la tributación de forma distinta de supuestos en los que el hecho imponible no ha manifestado una capacidad económica completa, bien por haber comenzado el ejercicio de la actividad económica después del primer día del año natural, bien por haber cesado en su ejercicio antes de finalizar el mismo, permitiendo así gravar no ya rendimientos medios presuntos, sino rendimientos inexistentes, esto es, supuestos en los que desaparece totalmente la capacidad económica considerada para aplicar el tributo. Buena prueba de ello es que, con posterioridad, el legislador ha modificado esa diferencia de trato legislativo impuesta para estos supuestos al introducir mediante la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, un segundo párrafo en el art. 90.2 LHL que viene a disponer que, en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese, pudiendo los sujetos pasivos solicitar la devolución de la parte de cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad.

4. La Sección Tercera de este Tribunal, por providencia de 31 de enero de 1995 acordó admitir a trámite la cuestión, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el artículo 37.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia e Interior, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Todo ello con publicación en el «Boletín Oficial de Estado» de la incoación de la cuestión (lo que se cumplimentó en el «BOE» núm. 35, de 10 de febrero de 1995).

5. Por escrito registrado en este Tribunal el día 8 de febrero de 1995, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicaba que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Posteriormente, el día 15 de febrero de 1995 se recibió otra comunicación del Presidente del Senado por la que solicitaba que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del artículo 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

6. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado el día 27 de febrero de 1995, en el que suplicaba que, previos los trámites legales, se dictase Sentencia por la que se desestimara la cuestión de inconstitucionalidad. Parte el Abogado del Estado aclarando que el órgano judicial le imputa a la redacción del art. 90.2 de la Ley de haciendas locales, en su texto anterior a la reforma operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, una discriminación entre el régimen fiscal del alta en el impuesto de actividades económicas, y el régimen fiscal de la baja en el citado impuesto, dado que en el primero se paga en proporción a los trimestres naturales en los que se desarrolla la actividad mientras que en el segundo se tributa por la totalidad del período impositivo, lo que, a juicio de la Sala cuestionante, quebranta las exigencias constitucionales del principio de igualdad, al no existir causa o justificación objetiva y razonable para esta diferenciación, además de lesionar los principios de un

sistema tributario justo, que según el art. 31.1 CE son el de generalidad, igualdad y capacidad económica.

Sobre la anterior base destaca el Abogado del Estado que, en abstracto, no existe ninguna obligación constitucional derivada del principio de igualdad de que el tratamiento normativo del alta y de la baja en un determinado tributo, consideradas en sí mismas, sea simétrico o equivalente. El alta viene anudada al devengo del tributo, cuyo tratamiento normativo es sustantivo y propio, ya que de él se deriva el nacimiento de la obligación de tributar (art. 28 de la Ley general tributaria), gozando el legislador de una razonable libertad de configuración, de manera que puede situarla al principio o al final de un ejercicio (STC 197/1992, FJ 5). Ahora bien —continúa la representación pública—, dado que la baja no tiene en la Ley general tributaria un tratamiento propio, su ámbito normativo es más bien el de la gestión tributaria y viene anudada a las actuaciones formales del contribuyente frente a la Administración tributaria. Ambas figuras sólo tienen sentido y sólo es posible su examen comparado si se consideran conjuntamente con la naturaleza de los rendimientos o capacidad económica sobre los que recaiga el tributo. En tal sentido es más relevante desde el punto de vista constitucional el razonamiento del Tribunal cuestionante sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica, ya que ciertamente el régimen cuestionado supone, *prima facie*, la tributación de rendimientos inexistentes. Este debe ser, a su juicio, el punto o extremo que debe examinarse con prioridad.

Para comprobar si se produce o no esta vulneración de los principios constitucionales de un sistema tributario justo, a juicio del Abogado del Estado, es preciso examinar la naturaleza del impuesto de que se trata, pues los principios indicados deben exigirse al sistema tributario en su conjunto, pero no respecto de cada de las figuras tributarias. En este sentido no duda que los impuestos directos personales deben ser la clave del sistema tributario y a ellos se les aplican con todo rigor los citados principios. Pero tampoco duda de que a las previsiones constitucionales no se opone la subsistencia de los impuestos indirectos (que no son progresivos, sino meramente proporcionales). Igualmente le parece claro que es perfectamente legítima desde un punto de vista constitucional la subsistencia de impuestos de carácter real, en donde ni siquiera existe necesariamente la proporcionalidad, y que revisten un acusado carácter formal, relacionándose con una capacidad económica subyacente o meramente virtual, lo que es constitucionalmente legítimo (STC 37/1987, FJ 13, *in fine*). Este es justamente el supuesto del impuesto de actividades económicas, en el que el impuesto tiene naturaleza real (art. 79.1 LHL), siendo el hecho imponible el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. El carácter real es pues evidente: se grava una pura actividad por el hecho de ejercerla, sin relación alguna directa con los rendimientos obtenidos en la misma (que son gravados por las correspondientes figuras tributarias de carácter personal), donde todos contribuyen de una forma objetiva a la hacienda local y donde los aspectos censitarios o de matrícula resultan importantísimos (art. 91 LHL). Por el mismo motivo las exigencias de la seguridad jurídica para la hacienda local (e incluso de la estatal) y de sus previsiones de ingreso son igualmente relevantes, y están sin duda relacionadas con esta peculiar naturaleza del tributo. Todo ello debe ser considerado para enjuiciar la constitucionalidad del precepto que se examina, como ya puso de manifiesto en su momento el propio Ayuntamiento interviniente en el proceso *a quo*.

En definitiva, según la representación pública, el juicio sobre el respeto a la igualdad viene determinado por la coherencia de la estructura del tributo con su naturaleza y

los fines que persigue (como puso de manifiesto la STC 209/1988, FJ 6). Y en este sentido, al no guardar el tributo una relación directa con los rendimientos, ni siquiera con la existencia de los mismos, es legítimo sostener que el legislador goza de una razonable libertad para configurar el devengo, así como el alta o la baja del tributo, atendiendo a una pluralidad de intereses legítimos, entre los que pueden contarse la suficiencia de los recursos locales (art. 142 CE) y las exigencias de seguridad propias de la Administración tributaria, que van sin duda unidas al contenido de la matrícula en un momento determinado. Por ello no parece arbitrario que el devengo se relacione con el alta y en todo caso, con una referencia a un determinado momento temporal (art. 90.1 LHL), y que la baja sólo produzca efectos a partir del siguiente ejercicio, como ha sido técnica legislativa común en varios de los tributos de esta naturaleza. El régimen común es, pues, el derivado del contenido de la matrícula en un determinado momento temporal: el alta inicial y su liquidación adicional correspondiente (art. 91.2 LHL) tienen un tratamiento propio justificado en el acceso a la actividad de que se trate, es decir, de su incorporación al referido censo o matrícula. La diferenciación entre uno y otra no parece, pues, revestida de los caracteres de manifiesta arbitrariedad o irrazonabilidad, permaneciendo dentro de los límites de la libertad del legislador para regular estos tributos de Matrícula o de simple actividad. Además la producción del devengo ordinario (la existencia de la actividad en el momento predeterminado por la ley) agota o consume la obligación tributaria; la baja posterior originaría en su caso, un derecho a devolución, conceptualmente distinto a todos los efectos, y que evidencia la diferente naturaleza abstracta de alta y baja en este tipo de tributo real.

Por todo lo anterior, concluye el Abogado del Estado, no existe en ningún caso quebrantamiento de los principios constitucionales de un sistema tributario justo, con el que son compatibles los impuestos reales siempre que ellos no sean la clave estructural del mismo. Así pues, supuestos singulares en los que materialmente exista sujeción al tributo sin existir rendimiento alguno efectivo son plenamente admisibles, siempre que se figure inscrito en la matrícula de actividad correspondiente. Las exigencias de la seguridad jurídica permiten que la Administración tributaria pueda obligar en tales casos a contribuir a las cargas públicas, mediante figuras moderadas y de carácter complementario a las figuras principales sin incurrir en ninguna vulneración constitucional. En definitiva, el art. 90.2 LHL, incluso en su redacción anterior a la actual, es plenamente constitucional, a juicio de esta representación.

7. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado el día 27 de febrero de 1995 en el que solicitaba que se dictase Sentencia por la que declarase que el art. 90.2 LHL, en el período de vigencia comprendido desde su entrada en vigor hasta la entrada en vigor de la Ley 22/1993, es contrario a los arts. 14 y 31.1 CE, al no permitir la reducción de las cuotas en los supuestos de baja producidos durante el período impositivo y sí en los de alta, sin que esta declaración pueda afectar a las situaciones jurídicas que hayan adquirido firmeza.

Después de transcribir la normativa aplicable el Ministerio Fiscal señala, en primer lugar, que nada puede objetarse respecto del necesario juicio de relevancia de la norma impugnada, pues, pese a la reforma operada por la Ley 22/1993, la norma aplicable en dicho recurso contencioso-administrativo es la vigente en la redacción previa y de su constitucionalidad depende el fallo. Dicho esto, precisa, en segundo lugar, que el órgano judicial centra su duda de inconstitucionalidad en el hecho de que, mientras que en los casos de alta que no coincidan con el año natural las cuotas se calculan de la forma prevista en el

art. 90.2 LHL, en los casos de baja, dado que el impuesto se devenga el 1 de enero, el contribuyente debía pagar la cuota correspondiente a todo el año natural, lo que, a juicio de la Sala promotora de la cuestión, es contrario a los principios de justicia tributaria en relación con los de igualdad y capacidad económica (arts. 14 y 31.1 CE), al gravarse «no ya rendimientos medios presuntos, sino inexistentes».

Pues bien, considera el Fiscal que la norma cuestionada suscita un problema similar al resuelto en el fundamento jurídico 11 de la STC 209/88, de 10 de noviembre, donde se trataba de la obligada acumulación de rentas de los diferentes miembros de una unidad familiar, cualquiera que hubiera sido la fecha de celebración del matrimonio, en un impuesto —el impuesto de la renta de las personas físicas— que grava más directamente las rentas realmente obtenidas, y que el devengo de dicho impuesto se produce el 31 de diciembre, mientras que en el presente caso se trata de un impuesto «directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas», basado más bien en un sistema de beneficios presuntos que reales, en que se suscita la cuestión de la reducción de cuotas por alta o cese en la actividad en fechas distintas a la fecha de devengo del impuesto, que se produce el 1 de enero de cada año, salvo las excepciones indicadas en los casos de alta en otra fecha.

Ahora bien, pese a esas diferencias entiende el Fiscal que, desde un punto estrictamente constitucional, debe observarse una identidad sustancial, que se manifiesta en el hecho del diferente tratamiento tributario dado por la norma cuestionada a los casos de alta en la actividad (en los que las cuotas se calculan proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el de comienzo del ejercicio de la actividad) frente a los de baja (que, antes del añadido introducido por la Ley 22/1993, al no establecer precisión alguna, daba lugar a la aplicación del principio general de irreducibilidad de cuotas). Así, a su juicio, si el hecho imponible está constituido por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, y la Ley establece un criterio de reducción de cuotas, adaptadas (en los casos de alta posterior a la fecha de devengo) a los trimestres en que el sujeto ha estado dado de alta en dicho impuesto, la misma regla debe regir para los casos de baja, puesto que, de lo contrario, se produciría una vulneración del principio de igualdad, como parece resultar del añadido introducido por la Ley 22/1993, tanto más cuando la devolución de cuotas derivadas de los trimestres en que no se estuvo de alta en dicho impuesto tampoco genera graves perjuicios a la Administración. En suma, para el Fiscal General del Estado la norma cuestionada es contraria a los arts. 14 y 31.1, ambos de la Constitución.

Una vez alcanzada la anterior conclusión pasa el Fiscal General a determinar el alcance que debe darse a la declaración de inconstitucionalidad interesada. A tal fin parte aclarando que la Sala promotora de la cuestión sólo suscita la posible inconstitucionalidad del número 2 del art. 90 LHL, no aludiendo al número primero, que establece que «el período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta», de modo que el número segundo constituye, realmente, un desarrollo de aquél, en materia de reducción de cuotas, lo que debería llevar, a juicio del Fiscal, a declarar inconstitucional también el citado inciso del número primero del art. 90. No obstante considera que la propia estructura del proceso en las cuestiones de inconstitucionalidad le impide aludir a dicho número primero, por lo que entiende el Fiscal que el mantenimiento de dicho número no afectará a las consecuencias jurídicas derivadas de la declaración de inconstitucionalidad del número segundo. En segundo lugar precisa el Fiscal General que la declaración

de inconstitucionalidad debe limitarse exclusivamente a la redacción que tenía el precepto con anterioridad a la modificación operada por la Ley 22/1993, debiendo considerarse «repromulgada» en forma acorde con la Constitución con esta última Ley. Finalmente, y dado que el Tribunal Constitucional no es un legislador positivo, entiende que el fallo de la Sentencia debe limitarse a expulsar del ordenamiento jurídico la norma legal contraria a la Constitución, sin poder establecer añadidos a dicha norma. Por tanto, a juicio del Fiscal General del Estado, debería declararse inconstitucional el inciso del número 2 del art. 90 LHL, desde donde dice: «y las cuotas serán irreducibles, salvo» hasta el final, en el bien entendido de que ello permite considerar reducibles las cuotas tanto en los casos de alta como de baja a lo largo del período impositivo.

Por todo lo expuesto el Fiscal General del Estado considera que procede dictar Sentencia que declare que el número 2 del art. 90 LHL, en el período de vigencia comprendido desde su entrada en vigor hasta la entrada en vigor de la Ley 22/1993, en tanto en cuanto únicamente permitía la reducción de cuotas en los casos de alta, pero no de baja, producidos a lo largo del período impositivo, es contrario a los artículos 14 y 31.1, ambos de la CE, sin que dicha declaración pueda afectar a las situaciones jurídicas que hayan adquirido firmeza.

8. Por providencia de fecha 3 de noviembre de 2004, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 4 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (sede de Albacete) cuestiona la conformidad con la Constitución del art. 90.2 de la Ley de haciendas locales (LHL), en su redacción anterior a la modificación operada por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo, por su posible vulneración del art. 14, en relación con el art. 31.1, ambos de la Constitución española.

El citado art. 90 LHL, en los apartados 1 y 2, de su redacción originaria, establecía:

«1. El período impositivo coincide con el año natural, excepto cuando se trate de declaraciones de alta, en cuyo caso abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural.

2. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad».

Posteriormente, el art. 8 de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, introdujo un segundo párrafo al anterior apartado 2 del art. 90 LHL, con efectos desde el día 1 de enero de 1994, con la siguiente redacción:

«Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquél en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad.»

2. Antes de comenzar con el examen de las vulneraciones alegadas es preciso concretar, como tantas veces hemos dicho, que el hecho de que la norma cuestionada en el presente proceso constitucional —el art. 90.2 LHL— haya sido modificada por el art. 8 de la Ley 22/1993, de

29 de diciembre y, actualmente, derogada —por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de haciendas locales—, no hace perder su objeto al presente proceso constitucional. En efecto, es nuestra doctrina que en las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que ésta, tras esa derogación o modificación, no sólo siga siendo aplicable en el proceso *a quo* sino también que de su validez dependa la decisión a adoptar en el mismo (entre muchas, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 2, y 37/2004, de 11 de marzo, FJ 1).

Pues bien, a la luz de la citada jurisprudencia hay que concluir que el presente proceso no ha perdido su objeto, dado que el precepto enjuiciado resulta aplicable en el proceso contencioso-administrativo que ha originado el planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, donde se impugna la liquidación girada por el Ayuntamiento de Guadalajara en concepto de impuesto de actividades económicas correspondiente a la totalidad del ejercicio 1992, cuando la parte actora se había dado de baja en el citado impuesto con fecha de 29 de abril de 1992, momento en el que era de aplicación la redacción originaria del art. 90.2 LHL que impedía el prorrateo de las cuotas por trimestres naturales en los supuestos de baja en el ejercicio de actividades económicas.

3. A juicio del órgano judicial el art. 90.2 LHL genera una diferencia de trato incompatible con el art. 14 CE, igualdad «ante o en la Ley» que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, y resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, y, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9, y 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c)]. Esas desigualdades, para que generen una vulneración del derecho a la igualdad, no deben producirse «en supuestos puntuales», pues «las leyes ‘en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre la normalidad de los casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad’ (SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5, y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6)» (SSTC 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7, y 21/2002, de 28 de enero, FJ 4).

Pero aún debemos precisar más: se alega un trato desigual ante la Ley tributaria. Esta precisión es relevante porque, como venimos reiterando, la igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte. En la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado (entre otras, SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4, y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4). Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capaci-

dad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula, no sólo a los ciudadanos, sino también a los poderes públicos (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos los otros están obligados, en principio, a exigir en condiciones de igualdad esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7).

La posible inconstitucionalidad que se imputa al art. 90.2 LHL, en su redacción originaria, se centra en la atribución de un diferente trato fiscal entre quienes se dan de alta o de baja en el ejercicio de actividades económicas —diferencia objetiva—, desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE, al tributar los primeros de forma proporcional al número de trimestres en los que han ejercido la actividad, mientras que los segundos lo hacen por la cuota correspondiente al ejercicio completo.

4. Situado el presente proceso constitucional en el ámbito de la igualdad tributaria, debemos constatar, en primer lugar, si el término de comparación que se aporta por el órgano judicial para ilustrar la desigualdad denunciada es homogéneo, requisito indispensable para poder apreciar vulneración del art. 14 en relación con art. 31.1, ambos de la Constitución. Aunque el Abogado del Estado se limita a comparar las situaciones de alta y de baja en el ejercicio de actividades económicas, para de ahí deducir que se trata de situaciones diferentes que pueden ser objeto de un tratamiento diferenciado por el legislador en el ejercicio de su libertad de configuración, basta la mera lectura del Auto de planteamiento de la cuestión para constatar que el órgano judicial no se limita a proponer como término de comparación el hecho del alta o la baja en el desarrollo de una actividad económica durante un ejercicio dado, sino la diferente tributación o contribución a los gastos del Estado con que se grava un mismo período temporal —trimestral—, ya sea como consecuencia de haberse limitado el período impositivo por haber iniciado el ejercicio de la actividad tras el comienzo del año natural, ya lo sea por haber cesado en dicho ejercicio antes de su finalización.

Desde una perspectiva estrictamente constitucional el tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la Ley (por todas, STC 276/2000, de 16 de diciembre, FJ 4). Pues bien, basta el análisis de la normativa reguladora del impuesto de actividades económicas para constatar que el citado tributo tiene como hecho imponible «el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas» (art. 79 LHL, hoy 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la —Ley de haciendas locales), determinándose las cuotas tributarias en función del «beneficio medio presunto de la actividad gravada» (base cuarta del art. 86.1 LHL, actual art. 85.1 del texto refundido). En definitiva, puede afirmarse que el citado impuesto pretende gravar la capacidad económica que se concreta en la riqueza potencial puesta de manifiesto por el ejercicio de una actividad económica en un determinado período temporal. Dicho período temporal, en principio, coincide con el año natural (art. 90.1 LHL y 89.1 del texto refundido), de manera que las cuotas tributarias

derivadas de aplicar las tarifas del impuesto (arts. 85 y 86.1 LHL, desarrollados por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre) se exigen en función de la riqueza potencial que el legislador atribuye al ejercicio de una actividad económica durante un año natural.

Ahora bien, precisamente porque las cuotas se exigen por la riqueza presumida a una actividad económica durante un año natural, la propia normativa reguladora del tributo prevé, en algunos casos, su reducción en aquellas situaciones en las que concurren circunstancias que impiden el desarrollo de la actividad gravada durante la totalidad del año natural. Así sucede, por ejemplo, con los supuestos de «paralización de industrias», en los que, de conformidad con el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, los sujetos pasivos «podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar». Y así ocurre también, como señala el órgano judicial en el Auto de planteamiento, en los supuestos de declaraciones de alta, en los que, según lo dispuesto en el art. 90.1 LHL, «las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que resten para finalizar el año, incluido el de comienzo del ejercicio de la actividad».

Esta previsión de cuantificar el tributo en función de la intensidad en la realización del hecho imponible o, dicho de otro modo, del tiempo efectivo de ejercicio de la actividad económica que pone de manifiesto la riqueza potencial sometida a tributación, no se contempla, sin embargo, hasta la Ley 22/1993, para los supuestos de bajas por cese en el ejercicio de las actividades económicas, en los que, aunque dichas actividades se hayan ejercido durante parte del año natural, se somete a tributación el beneficio medio presunto que correspondería al desarrollo de la actividad durante la totalidad de los trimestres que integran el año. De esta falta de previsión deriva que, por ejemplo, mientras que quien inicia el ejercicio de una actividad económica con la presentación de la correspondiente declaración de alta en la matrícula del impuesto únicamente debe satisfacer la cuota correspondiente a los trimestres naturales que resten para finalizar el año (incluido el del alta), quien cesa en el ejercicio de esa misma actividad durante el ejercicio impositivo, no sólo debe soportar la tributación correspondiente a los trimestres del año durante los cuales ha desarrollado efectivamente su actividad (incluido el de la baja), sino también por los restantes, en los que no ha existido desarrollo de actividad económica alguna, hasta su finalización.

Dicho de otro modo, ante el desarrollo de las mismas actividades económicas a lo largo de un idéntico período temporal (por ejemplo, un trimestre en los casos de alta y un trimestre en los supuestos de baja), esto es, ante idénticas manifestaciones de capacidad económica potencial (el beneficio medio presunto imputable al citado período temporal), la norma atribuye un diferente gravamen en función de que la ruptura del período impositivo general se haya producido como consecuencia del inicio (alta) o del cese (baja) en el ejercicio de la actividad.

En consecuencia no cabe duda de que los términos de comparación ofrecidos por el órgano que plantea la cuestión son homologables a la hora de realizar un juicio de igualdad, por lo que corresponde entrar a examinar si la diferencia de trato dispensada por el legislador está amparada en una justificación que, como hemos venido exigiendo, sea, no sólo objetiva y razonable, sino también proporcionada con la finalidad que se pretende.

5. El Abogado del Estado niega que esta diferencia de tributación ante idénticas manifestaciones de riqueza tenga relevancia constitucional en la medida en que, a su juicio, en virtud de la doctrina sentada por este Tribunal Constitucional, el principio de capacidad económica resulta predicable únicamente del sistema tributario en su

conjunto, razón por la cual resulta constitucionalmente legítima la existencia de figuras tributarias —en concreto, impuestos de carácter real como el ahora enjuiciado— que, no ocupando una posición central dentro de dicho sistema, se exijan por una capacidad económica, no ya real o potencial, sino «meramente virtual» o ficticia. El razonamiento del Abogado del Estado no puede ser acogido.

Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31.1 CE, constituye un «criterio inspirador del sistema tributario» (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6). Pero también hemos dicho que el tributo —cualquier tributo— «grava un presupuesto de hecho o 'hecho imponible' (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley» (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), por lo que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4). Y aunque hemos señalado que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b), entre otras], también hemos precisado que no cabe soslayar que «la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 9, por ejemplo).

En definitiva, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos —sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)— cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica.

6. Una vez sentado, de un lado, que los términos de comparación propuestos por la Sala cuestionante —el mismo período temporal en el ejercicio de idénticas actividades económicas— son homogéneos y, de otro lado, que el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE resulta igualmente aplicable a los tributos de carácter real, como el impuesto de actividades económicas, procede examinar seguidamente si concurre alguna justificación objetiva y razonable que permita establecer una diferencia de trato ante supuestos de hecho en los que se ha realizado el hecho imponible con la misma intensidad por la sola circunstancia de que la ruptura del período impositivo se haya producido como consecuencia del inicio o del cese en el ejercicio de una actividad económica.

Pues bien, al respecto cabe observar, antes de nada, que ni se ha ofrecido por el Abogado del Estado, ni se expresa en la exposición de motivos de la Ley de haciendas locales razón alguna que justifique la citada disparidad de trato, ni, en fin, puede hallarse ésta en los debates parlamentarios, que, conforme a nuestra doctrina, consti-

tuyen un elemento importante de interpretación para desentrañar el alcance y sentido de las normas (por todas, STC 15/2000, de 20 de enero, FJ 7).

Por otro lado tiene razón el órgano judicial cuando señala que el mecanismo de ajuste proporcional de la cuota no presenta excesivas dificultades, por lo que la justificación del trato desigual no puede encontrarse tampoco en posibles causas técnicas. Prueba de ello es que existen otros tributos en los que, gravándose asimismo rentas presuntas que se ponen de manifiesto en el ejercicio de actividades económicas, se gradúa la tributación de forma proporcional —y no sólo por trimestres, sino incluso por días— al tiempo efectivo de desarrollo de las mismas. Es el caso del régimen de «estimación objetiva por signos, índices o módulos» a que hacía referencia —al momento de plantear la presente cuestión de inconstitucionalidad— el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobaba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (hoy, régimen de «estimación objetiva» del Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio), en cuyo art. 28.3 se preveía que «[e]n los casos de iniciación con posterioridad al 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre de las operaciones de una actividad acogida a esta modalidad, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercitado por el sujeto pasivo durante el año natural» (la misma previsión continúa actualmente recogida en el art. 35.3 del citado Real Decreto 1775/2004). Y es también el supuesto del régimen «simplificado» del impuesto sobre el valor añadido, regulado en aquel entonces por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprobaba el Reglamento del impuesto sobre el valor añadido, cuyo art. 98.4 disponía que «[e]n los casos de iniciación con posterioridad al día 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre en las operaciones económicas de un sector de actividad acogido a este régimen especial, los datos que sirvan de base para determinar los índices o módulos se calcularán proporcionalmente al período de tiempo en que tal sector de actividad se haya ejercitado por el sujeto pasivo durante el año natural correspondiente».

En consecuencia, si el legislador no ha encontrado dificultad técnica alguna para graduar la tributación de forma proporcional al número de días de ejercicio efectivo de una actividad económica, en los supuestos de inicio después del día 1 de enero de cada ejercicio o cese antes del 31 de diciembre, tanto en el régimen de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas como en el régimen simplificado del impuesto sobre el valor añadido, ni tampoco la ha encontrado para ajustar la tributación de forma proporcional al número de trimestres o al tiempo efectivo de ejercicio de una actividad, en los supuestos de inicio o de paralización de industrias, respectivamente, en el propio impuesto de actividades económicas, con mayor razón puede afirmarse que no existe ninguna dificultad técnica para efectuar aquel ajuste en este último tributo en los casos de cese en el ejercicio de actividades económicas, en función del número de trimestres de ejercicio efectivo de la actividad económica. Precisamente porque no existía ninguna dificultad técnica, como pone de manifiesto el Auto de planteamiento, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, sólo dos años después de que entrara en vigor el impuesto de actividades económicas (el día 1 de enero de 1992, en virtud de la disposición adicional tercera LHL, en la redacción que le dió la Ley 15/1991, de 6 de junio) vino a incorporar a la norma cuestionada un nuevo párrafo que equiparaba la tributación imputable al ejercicio de actividades económicas durante un período temporal inferior al período impositivo como consecuencia de una declaración de baja, con la derivada de períodos temporales también inferiores al año natural fruto de declaraciones de alta.

En definitiva, el tratamiento que la norma otorga a los supuestos de cese en el ejercicio de actividades económicas carece de toda justificación razonable en la medida en que, como viene a señalar el órgano judicial, al imponer a los sujetos pasivos el impuesto la obligación de soportar, en estos casos en los que sólo se realiza de forma parcial el hecho imponible, la totalidad de la cuota tributaria que correspondería al beneficio medio presunto derivado del ejercicio de una actividad económica durante un año natural, se está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica.

7. De todo lo expuesto hasta este momento se desprende que la norma cuestionada diferencia entre situaciones de hecho que son idénticas, a saber, de un lado, el ejercicio de una actividad económica (empresarial, profesional o artística) durante un período temporal inferior a un año como consecuencia de la presentación de una declaración de alta una vez iniciado el período impositivo; y, de otro lado, el ejercicio de la misma actividad económica durante idéntico período temporal inferior a un año, pero esta vez como consecuencia de la presentación de una declaración de cese una vez iniciado también el período impositivo. Ambas situaciones deben considerarse homogéneas desde la perspectiva de los arts. 14 y 31.1 CE a los efectos de realizar un juicio de igualdad ante la ley tributaria, porque las dos son expresivas de la misma manifestación de riqueza potencial: el beneficio medio presunto que la norma atribuye a la actividad gravada durante un período de tiempo definido.

Se trata, en segundo lugar, de una diferencia de trato cuya justificación, ni razona el legislador, ni puede de todos modos vislumbrarse, dado que, en situaciones semejantes (régimen de estimación objetiva en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, régimen especial simplificado en el impuesto sobre el valor añadido, declaraciones de inicio en el ejercicio de actividades económicas y paralización de industrias en el impuesto de actividades económicas) la normativa ha previsto el ajuste de la tributación al tiempo efectivo de ejercicio de una actividad económica, con independencia de que la causa que provoca la realización parcial del hecho imponible, una vez iniciado el período impositivo, sea el inicio de la actividad, su cese, o la existencia de alteraciones graves en su desarrollo (tales como la interdicción judicial, los incendios o las inundaciones).

En tercer lugar, la desigualdad de trato que consagra el art. 90.2 LHL cuestionado no tiene lugar en supuestos puntuales no previstos en la norma, sino en la generalidad de los casos, dado que la Ley establece en el impuesto de actividades económicas un régimen tributario más gravoso en su conjunto para los períodos temporales inferiores al año natural derivados de las bajas en el ejercicio de actividades económicas que para idénticos períodos temporales derivados de declaraciones de alta.

Por último, excluida la existencia de una razón que justifique el trato diferente, no procede realizar examen alguno de la proporcionalidad de la medida.

De todo lo anterior se desprende que el art. 90.2 LHL, en su redacción originaria, en tanto que no prevé la reducción de las cuotas del impuesto de actividades económicas en los supuestos de cese o baja en el ejercicio de actividades económicas, establece una discriminación contraria a los arts. 14 y 31.1 CE. Pero, además, dado que, como hemos señalado, la norma viene a gravar situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza igualmente en el art. 31.1. Por tanto, el citado precepto debe ser declarado inconstitucional, exclusivamente en la medida en que no ha pre-

visto la reductibilidad de las cuotas en los casos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas.

8. Antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien al igual que en otras ocasiones, y por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), procede declarar que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1 LOTC; SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11, y 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9, entre otras).

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud:

Declarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a cuatro de noviembre de dos mil cuatro.—María Emilia Casas Baamonde.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Javier Delgado Barrio.—Elisa Pérez Vera.—Roberto García-Calvo y Montiel.—Eugení Gay Montalvo.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez.—Pascual Sala Sánchez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.—Firmado y rubricado.

20437 *Pleno. Sentencia 194/2004, de 4 de noviembre de 2004. Recurso de inconstitucionalidad 460/1998, 469/1998 y 483/1998 (acumulados). Formulados por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, las Cortes de Aragón y la Diputación General de Aragón respecto de la Ley 41/1997, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres.*

Competencias sobre medio ambiente y espacios naturales protegidos: Organización y gestión de los parques nacionales; planificación y financiación (STC 102/1995). Nulidad e interpretación de preceptos estatales. Voto particular.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugení Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En los recursos de inconstitucionalidad acumulados núms. 460/98, 469/98 y 483/98. El primero de dichos recursos ha sido formulado por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía contra el artículo único de la Ley 41/1997, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres, en cuanto que su artículo único da nueva redacción a los arts. 19.3, 5 y 7; 22.3; 22 bis.2; 22.ter.2; 23; 23.bis; y 23.ter; y contra la disposición adicional primera y la disposición final segunda de dicha Ley 41/1997. El segundo de los recursos de inconstitucionalidad ha sido planteado por las Cortes de Aragón contra el artículo único de la Ley 41/1997, en lo relativo a la nueva redacción dada a los arts. 19.3 y 7; 23; 23.bis; 23.ter y disposición adicional primera de la Ley 4/1989; y contra las disposiciones adicionales cuarta y final segunda de la propia Ley 4/1997. Por último, el tercero de dichos recursos de inconstitucionalidad ha sido formulado por la Diputación General de Aragón también frente al artículo único de la Ley 41/1997, en lo relativo a la nueva redacción que realiza de los arts. 19.1,3 y 7; 22.3; 23; 23.bis; 23.ter, 1, 2 y 4 de la Ley 4/1989; y contra las disposiciones adicionales primera, segunda, tercera, quinta y séptima y disposición final segunda de la misma Ley 41/1997. Han comparecido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, el Letrado de la Junta de Andalucía, los Letrados de las Cortes de Aragón, el Letrado de la Generalidad de Cataluña, en calidad de coadyuvante, y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón. Ha sido Ponente el Magistrado don Eugení Gay Montalvo, quién expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 5 de febrero de 1998, el Letrado de la Junta de Andalucía, en la representación que ostenta, comparece ante el Tribunal y plantea recurso de inconstitucionalidad frente al artículo único de la Ley 41/1997, de 5 de noviembre, en cuanto que da nueva redacción a los arts. 19.3, 5 y 7; 22.3; 22.bis.2; 22.ter.2; 23; 23.bis; y 23.ter, de la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestre y contra la disposición adicional primera y disposición final segunda de la propia Ley 41/1997.

El recurso de inconstitucionalidad se fundamenta del modo siguiente:

a) En primer lugar, El Letrado de la Junta de Andalucía hace referencia a la doctrina constitucional contenida en la STC 102/1995 respecto al sistema de gestión de los parques nacionales.

Al efecto, se indica que el Tribunal Constitucional parte del esquema general de la distribución competencial en relación con el medio ambiente, precisando que en esta materia se le asigna al Estado «la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección» (art. 149.1.23 CE).

Desde la perspectiva formal, las atribuciones estatales se caracterizan por su «contenido esencialmente normativo», que se materializa a través de normas con rango de Ley, quedando justificadas, con carácter excepcional, la utilización de normas procedentes de la potestad reglamentaria, siempre que resulten imprescindibles y se singularicen por su contenido técnico y por su carácter coyuntural o estacional (STC 102/1995, FJ 8).