

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**4443** *Pleno. Sentencia 28/2019, de 28 de febrero de 2019. Recurso de inconstitucionalidad 4063-2017. Interpuesto por el presidente del Gobierno en relación con diversos preceptos de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. Límites de la potestad tributaria de las comunidades autónomas: constitucionalidad del impuesto autonómico.*

ECLI:ES:TC:2019:28

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, presidente; los magistrados don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

## SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 4063-2017 interpuesto por el presidente del Gobierno contra el artículo 3.1, en sus apartados a) y b), de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, así como contra el inciso de su artículo 6 relativo a «las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general». Han comparecido y formulado alegaciones la Generalitat y el Parlamento de Cataluña. Ha sido ponente el magistrado don Alfredo Montoya Melgar.

**I. Antecedentes**

1. Mediante un escrito presentado en el registro general de este Tribunal el día 28 de julio de 2017, el presidente del Gobierno interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra el artículo 3.1, en sus apartados a) y b), de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas (en lo que sigue, Ley 6/2017), publicada en el «Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña» núm. 7368, de 12 de mayo de 2017, y contra el inciso de su artículo 6 relativo a «las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general». En la demanda se hace invocación expresa del art. 161.2 CE, a los efectos de que se acuerde la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos legales recurridos.

a) La demanda parte del reconocimiento de la potestad tributaria de las comunidades autónomas en los arts. 133.2 y 157.1 CE, así como de los límites establecidos en la ley orgánica a que se refiere el art. 157.3 CE –la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA)–, cuyo

art. 6 prevé unas restricciones para la creación de tributos propios, de forma que estos no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por los tributos estatales o locales, límite que, en la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional, no impide establecer tributos propios sobre fuentes impositivas ya gravadas, sino únicamente la duplicidad o coincidencia de hechos imposables. Cita, en particular, las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, 122/2012, de 5 de junio, y 197/2012, de 6 de noviembre, según las cuales, para apreciar la coincidencia entre hechos imposables, se debe atender a todos los elementos esenciales de los tributos que se comparan y no solo a la definición legal de sus hechos imposables. En cuanto al componente de extrafiscalidad, que considera relevante examinar, recuerda que no basta con la declaración del preámbulo de la ley, sino que debe reflejarse en los elementos centrales de la estructura del tributo.

b) Refiriéndose ya al impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, aquí impugnado, asevera que no se crea para alcanzar objetivos extrafiscales, que ni se proclaman en la norma ni se reflejan en su regulación. En cambio, considera que, según el preámbulo, su principal finalidad es mejorar la distribución de la riqueza, que es un fin común a toda figura impositiva. Junto a esto, se le atribuye un fin antielusivo, a lo que replica que todo impuesto está ordenado por su propia esencia a evitar la elusión y el fraude fiscal. Añade que el art. 5 de la ley, regulador de las exenciones, desmiente la pretendida finalidad extrafiscal, pues no presenta ninguna medida de política fiscal específica, por lo que concluye que nos encontramos ante una norma de naturaleza fiscal, debiendo examinarse si la manera en la que somete a gravamen la riqueza, como índice de capacidad económica, es la misma que en otros impuestos estatales o locales.

c) En primer lugar, analiza la cuestión respecto al impuesto sobre el patrimonio, con el que el abogado del Estado aprecia un solapamiento parcial. Pese a que el impuesto estatal grava los bienes y derechos que son titularidad de personas físicas y el autonómico recae sobre ciertos bienes y derechos de las personas jurídicas, este también incluye como sujetos pasivos a las entidades sin personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición (art. 6 de la Ley 6/2017). Y dado que en el impuesto sobre el patrimonio estas entidades tributan en una suerte de «régimen de atribución de patrimonios», es decir, imputando a cada uno de sus miembros (cuando son personas físicas) la porción del bien o derecho que les corresponde según su participación en la entidad, resulta que los partícipes estarían gravados, respecto de los mismos bienes, tanto por el impuesto autonómico como por el estatal, para el que es indiferente que los bienes sean productivos o no, con la consiguiente vulneración del art. 6.2 LOFCA. Por lo anterior, mantiene que el inciso «las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general» del art. 6 de la Ley 6/2017 es inconstitucional y nulo.

d) A continuación, argumenta que el impuesto sobre los activos no productivos colisiona también con dos tributos locales: el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), lo que vulnera la prohibición del art. 6.3 LOFCA. Respecto del primero, recuerda que el hecho imponible del IBI es la titularidad de inmuebles por personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad del art. 35.4 de la Ley general tributaria (LGT). A su vez, el art. 3.1 a) de la ley autonómica impugnada también somete a gravamen la tenencia de tales bienes, aunque solo por personas jurídicas y entes sin personalidad, de lo que se colige que los mismos sujetos pasivos quedan obligados a satisfacer dos impuestos distintos por el hecho de ser titulares de los bienes inmuebles a que se refiere la Ley 6/2017.

Similar razonamiento hace en relación con el IVTM, que grava la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas, tanto si el titular es una persona física como si es una persona jurídica o entidad del art. 35.4 LGT y con independencia, al igual que el IBI, de si los bienes son productivos o no. Por tanto, entiende que el argumento de

que el impuesto catalán solo se exige sobre aquellos bienes no productivos no tiene entidad suficiente como para enervar la identidad existente.

e) Por último, aduce la infracción del art. 9 LOFCA, referido a los límites territoriales a la potestad tributaria de las comunidades autónomas, achacando este efecto a la indefinición existente en la conexión con el territorio autonómico de los bienes distintos de los inmuebles. Así, mientras que para estos se indica expresamente que operará el criterio de su ubicación, para los bienes muebles la ley no aclara cómo se determina la sujeción al impuesto autonómico. Esto es contrario al citado precepto orgánico, puesto que la indefinición de los sujetos pasivos en lo que se refiere a su conexión con el territorio podría dar lugar a que se graven elementos patrimoniales situados fuera del territorio de Cataluña. Para evitar dicho efecto, se debería haber incorporado un precepto que determinara con claridad la sujeción por obligación personal y por obligación real, como en otros impuestos directos, a falta de lo cual se puede producir una vulneración del principio de territorialidad consagrado en el citado precepto de la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas.

El abogado del Estado finaliza su escrito ratificando que el artículo 3.1, apartados a) y b), y el inciso del artículo 6 relativo a «las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general» de la Ley 6/2017 son inconstitucionales y nulos por infringir los arts. 31, 133, 149.1.14 y 157.3 CE, así como el art. 6, apartados 2 y 3, y el art. 9 LOFCA.

2. Por providencia de 19 de septiembre de 2017, el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Primera, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, dar traslado de la demanda y de los documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno y al Parlamento de Cataluña, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes. Asimismo, se tuvo por invocado el art. 161.2 CE, lo que, conforme dispone el art. 30 LOTC, produce la suspensión de la vigencia y aplicación de los preceptos impugnados desde la fecha de la interposición del recurso. Por último, también se ordenó publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña».

3. La presidenta del Congreso de los Diputados, por escrito registrado el 2 de octubre de 2017, comunicó que la mesa de la cámara había acordado la personación en este procedimiento, el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC y la remisión a la dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la Secretaría General. El presidente del Senado, por escrito presentado el día 5 de octubre de 2017, también comunicó que la mesa de la cámara, en su reunión del 3 de octubre, había acordado la personación en este procedimiento y el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

4. Por escrito registrado el día 6 de octubre de 2017, el letrado del Parlamento de Cataluña informó del acuerdo de la mesa de 4 de octubre de 2017 de personación en el presente recurso de inconstitucionalidad y solicitó de este Tribunal, además de la admisión del escrito y de los documentos que lo acompañan, una prórroga para formular alegaciones, dada la complejidad del asunto y el volumen de trabajo acumulado por dicha representación.

5. El mismo 6 de octubre de 2017, el Pleno del Tribunal Constitucional acordó unir a las actuaciones el escrito presentado por el letrado del Parlamento de Cataluña y, conforme a lo solicitado, darle por personado y prorrogar en ocho días el plazo concedido en la providencia de 19 de septiembre de 2017, a contar desde el siguiente al de expiración del ordinario.

6. Mediante escrito presentado el día 18 de octubre de 2017, la abogada de la Generalitat de Cataluña, en su representación y defensa, se opuso a la demanda con base en los razonamientos que siguen:

a) Comienza puntualizando que, aunque el recurso del presidente del Gobierno no cuestiona la totalidad del impuesto, sino tan solo determinados preceptos, si prosperase su impugnación se produciría una «drástica laminación» de la riqueza gravada por el tributo catalán, que perdería su eficacia como instrumento contra la evasión fiscal.

Asimismo, señala que, si bien la demanda denuncia la vulneración del art. 9 LOFCA, por la indeterminación del punto de conexión con el territorio de los bienes muebles citados en las letras b) a f) del art. 3.1 la Ley 6/2017, en el suplico solo solicita la declaración de inconstitucionalidad de los apartados a) y b) de dicho artículo y de un inciso del art. 6, por lo que la alegada vulneración del principio de territorialidad quedaría circunscrita al apartado b) del art. 3.1 (que también se impugna por vulnerar el art. 6.3 LOFCA en relación con el IVTM).

b) Precisado lo anterior, y tras exponer el marco constitucional aplicable y los rasgos del impuesto sobre los activos no productivos, rebate la afirmación de la demanda de que su hecho imponible coincide con el del impuesto sobre el patrimonio. Admite que la materia imponible coincide parcialmente, puesto que ambos recaen sobre la riqueza, manifestada en la titularidad o tenencia de bienes y derechos de contenido económico. Sin embargo, señala que «las circunstancias elegidas por el legislador como exponente de la verdadera riqueza que se somete en cada caso a tributación, y que constituye el hecho imponible, no son las mismas». Así, en el impuesto sobre el patrimonio se grava la «mera titularidad», mientras que el tributo catalán somete a tributación la tenencia de activos por parte de las entidades comerciales «solo si son improductivos». Alega que la diferencia de hechos imponibles es análoga a la que declararon las SSTC 37/1987, FJ 14, y 186/1993, FJ 4 c), en relación con dos impuestos autonómicos sobre la infrutilización de tierras rústicas con la finalidad extrafiscal de inducir a sus titulares a respetar la función social que el art. 33.2 CE impone a la propiedad.

Tampoco son iguales los sujetos pasivos, que son las personas físicas en el impuesto sobre el patrimonio y las personas jurídicas en el tributo aquí cuestionado, tal y como admiten –señala– tanto el dictamen del Consejo de Estado como el escrito de demanda. Es cierto que la duplicidad la predicen exclusivamente respecto de las entidades sin personalidad jurídica, pero a este argumento cabe oponer que en el impuesto sobre el patrimonio no hay ninguna norma que someta a imposición a tales entidades, como sí existe en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 8.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), sin que sea suficiente lo dispuesto en el art. 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio. A esto se suma que el sujeto pasivo en la Ley 6/2017 sería el ente sin personalidad, mientras que en el impuesto sobre el patrimonio lo serían, a lo sumo, los partícipes en la entidad, de forma que no existe identidad formal entre los sujetos gravados por ambas figuras.

Por lo demás, aunque el anterior razonamiento no se admitiera, los tributos en liza seguirían diferenciándose por las finalidades perseguidas por cada uno, esencialmente recaudatoria en el impuesto sobre el patrimonio y primordialmente extrafiscal en el impuesto sobre los activos no productivos. Respecto a este último, aunque el preámbulo de la Ley 6/2017 también le atribuye una función recaudatoria, ello no le hace perder su finalidad extrafiscal pues, como ya indicó la STC 74/2016, FJ 2, ambas son compatibles. La abogada de la Generalitat rechaza el argumento de la demanda según el cual todo tributo tiene una finalidad de lucha contra la evasión y el fraude fiscal, pues lo verdaderamente consustancial a todo tributo es su función recaudatoria, mientras que la lucha contra la evasión y el fraude fiscal cuenta con mecanismos específicos, bien sancionadores o bien de mejora normativa para colmar las lagunas legales e impedir «operaciones de ingeniería tributaria». E insiste en que el impuesto impugnado también sirve a este fin porque, como indica el preámbulo de la ley, intenta revertir la práctica insolidaria de destinar a usos privados los activos que son titularidad de personas

jurídicas, al tiempo que busca su uso rentable, pues si se afectan a una actividad económica no quedarán gravados. Por tanto, no concurre la doble imposición con el impuesto sobre el patrimonio alegada por el presidente del Gobierno.

c) Respecto a la supuesta vulneración del art. 6.3 LOFCA, por el solapamiento con el hecho imponible del IBI y del IVTM, y comenzando por el primero, la abogada de la Generalitat parte de que es el principal tributo de las haciendas locales y que su finalidad recaudatoria ha sido reconocida por la STC 179/2006. Destaca que, frente al carácter real del IBI, el impuesto sobre los activos no productivos es un impuesto personal y que si el hecho imponible del primero es la titularidad dominical o de otros derechos reales sobre inmuebles, el del impuesto autonómico es la tenencia de bienes muebles e inmuebles improductivos. Puntualiza que tampoco coincide el sujeto pasivo, que son las personas físicas, jurídicas y entidades del art. 35.4 LGT en el IBI, y solo estas dos últimas en el impuesto sobre los activos no productivos, e insiste, por último, en que tampoco es la misma la finalidad de ambos tributos porque, frente a la función recaudatoria propia del IBI, el tributo aquí impugnado tiene una finalidad predominantemente extrafiscal.

Aunque la demanda sostiene que existe una coincidencia parcial en el hecho imponible de ambos impuestos, la abogada de la Generalitat alega que lo anterior solo se produce en el objeto o materia imponible, pues ambos recaen sobre la titularidad de inmuebles (el impuesto sobre los activos no productivos también incide sobre determinados bienes muebles). Pero no hay concurrencia de hechos imponibles porque las circunstancias escogidas por el legislador en uno y otro impuesto son diferentes. La improcedencia de equiparar la mera titularidad de inmuebles con la tenencia de activos no productivos por entidades mercantiles deriva directamente de la doctrina establecida en las SSTC 37/1987 y 186/1993, en las que el Tribunal Constitucional descartó la identidad entre la contribución territorial, antecesora del IBI, y los impuestos andaluz y extremeño sobre tierras infrutilizadas que se enjuiciaban en ellas. El argumento de dichas sentencias –prosigue la representante del Gobierno autonómico– era que dichos tributos perseguían inducir a los titulares a cumplir con la función social de la propiedad, que es lo mismo que pretende el impuesto sobre los activos no productivos al gravar la tenencia de activos improductivos.

d) En cuanto a la superposición con el IVTM, que también invoca el abogado del Estado, el escrito de la Generalitat niega que tenga lugar, porque para ello no basta con que se grave el mismo objeto o materia imponible, sino que es precisa una identidad entre las circunstancias elegidas por el legislador como exponente de la riqueza sujeta a tributación. Y, al igual que argumentara en relación con el IBI, entiende que el IVTM es un tributo real, frente al impuesto sobre los activos no productivos que es personal, y que aquel se exige por la titularidad de vehículos de tracción mecánica por personas físicas o jurídicas o entidades del art. 35.4 LGT, en tanto que el tributo catalán grava la tenencia de vehículos de potencia igual o superior a 200 caballos solo cuando sean improductivos, insistiendo nuevamente, como hiciera al tratar del solapamiento con el IBI, en que la finalidad del tributo local es recaudatoria, mientras que el autonómico pretende combatir la evasión fiscal y fomentar el uso productivo de los bienes de las entidades mercantiles.

e) Por último, la abogada de la Generalitat aborda la pretendida vulneración del art. 9 LOFCA, para lo que comienza recordando la precisión hecha al comienzo de su escrito según la cual, como el suplico de la demanda no incluía más que la solicitud de que se declararan inconstitucionales y nulas las letras a) y b) del art. 3.1, así como un inciso del art. 6 de la Ley 6/2017, la vulneración del principio de territorialidad solo se ha concretado respecto de la citada letra b) (vehículos a motor de potencia superior a 200 caballos), no pudiendo extenderse al resto de bienes muebles gravados por el impuesto sobre los activos no productivos.

A continuación, razona que el principio de territorialidad, como límite a la potestad tributaria autonómica, no impide *per se* que el ejercicio de competencias autonómicas se proyecte sobre otros territorios. Aunque reconoce que la ley podría haber sido más

precisa al definir la conexión territorial, sostiene que una interpretación sistemática de la misma permite concretar dicho aspecto. Para ello, basta partir de que el impuesto sobre los activos no productivos es un tributo personal y que, como su ámbito de aplicación es la comunidad autónoma, solo recaerá sobre sujetos pasivos con domicilio fiscal en Cataluña, que deberán tributar por todos los activos no productivos de las letras b) a f) del art. 3.1 de la ley, con independencia de que se hallen permanentemente emplazados en Cataluña o, atendiendo a su condición de bienes muebles, se encuentren temporal o transitoriamente en otro territorio autonómico. Defiende, por consiguiente, una interpretación conforme que preserve la validez de la norma recurrida.

El escrito de alegaciones finaliza solicitando que el Tribunal desestime el recurso planteado y declare que los preceptos impugnados son conformes con la Constitución y la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas.

7. Por escrito registrado el 30 de octubre de 2017, el letrado del Parlamento de Cataluña presentó un escrito oponiéndose a la demanda sobre la base de unas alegaciones que reproducen literalmente las presentadas por la abogada de la Generalitat, a las que cabe remitirse.

8. El Pleno de este Tribunal Constitucional acordó, mediante providencia de 30 de octubre de 2017, incorporar a los autos los escritos de alegaciones de la abogada de la Generalitat y el letrado del Parlamento de Cataluña y, en cuanto a la solicitud de levantamiento de la suspensión de los preceptos objeto del recurso, oír al abogado del Estado para que, en el plazo de cinco días, pudiera exponer lo que estimare pertinente. El trámite conferido se evacuó mediante un escrito registrado el 8 de noviembre de 2017, en el que solicitaba que se mantuviera la suspensión.

9. El Pleno del Tribunal dictó ATC 163/2017, de 28 de noviembre, por el que se acordaba levantar la suspensión de la vigencia del artículo 3.1, apartados a) y b), de la Ley 6/2017 y del inciso de su artículo 6, relativo a «las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general».

10. Por providencia de 26 de febrero de 2019 se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 28 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. Planteamiento.—Como se ha expuesto en los antecedentes, el presidente del Gobierno impugna el artículo 3.1, apartados a) y b), de la Ley del Parlamento de Cataluña 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas (en adelante, Ley 6/2017), así como el inciso de su artículo 6 relativo a «las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general», por vulnerar los arts. 31, 133, 149.1.14 y 157.3 CE y los apartados 2 y 3 del art. 6 y el art. 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA).

Tanto la Generalitat como el Parlamento de Cataluña postulan la desestimación del recurso porque entienden que, dada la finalidad extrafiscal del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas, los preceptos impugnados se ajustan a la competencia de dicha comunidad autónoma para establecer sus propios tributos, con base en los arts. 133.2 y 157.1 b) CE y en los arts. 202.3 a) y 203.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, aprobado por la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio.

2. Precisiones previas.—Con carácter previo al examen de fondo, procede efectuar dos consideraciones preliminares, a fin de delimitar con precisión el objeto de la controversia y el alcance de nuestro enjuiciamiento:

a) Por un lado, en cuanto a los preceptos de la Ley 6/2017 que se impugnan, y según han puntualizado los representantes de la Generalitat y el Parlamento de Cataluña, nuestro análisis se debe circunscribir al artículo 3.1, apartados a) y b), y al inciso del art. 6 que se refiere a las entidades sin personalidad jurídica. Aunque la demanda alega la posible vulneración del art. 9 LOFCA en relación con todos los bienes muebles sujetos al impuesto autonómico, no solo los vehículos a motor citados en la letra b) del apartado 1 del art. 3, sino también el resto de activos mobiliarios recogidos en las letras c) a f) de dicho precepto, el encabezamiento y el suplico no se refiere a las letras indicadas; y, lo que es más relevante, tampoco lo hace el acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de julio de 2017, por el que se decidió interponer el presente recurso de inconstitucionalidad.

Por tanto, coincidiendo en este extremo el contenido del acuerdo del Consejo de Ministros del que trae causa el recurso y el encabezamiento y suplico del escrito de interposición, el objeto del presente recurso debe ceñirse a los preceptos recogidos en ellos (por todas, SSTC 138/2010, de 16 de diciembre, FJ 1, y 36/2013, de 14 de febrero, FJ 1). Todo ello, sin perjuicio de que, en su caso, la declaración de inconstitucionalidad pudiera extenderse a otros preceptos de la Ley 6/2017 «por conexión o consecuencia» (art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional: LOTC).

b) Por lo que se refiere al canon de constitucionalidad aplicable, pese a que el recurso del presidente del Gobierno invoca la vulneración de los arts. 31, 133, 149.1.14 y 157.3 CE y los arts. 6 y 9 LOFCA, se observa que en relación con el art. 31 CE no especifica en qué se fundamenta la presunta contradicción constitucional, por lo que se incumple la carga de argumentar los motivos concretos que justifican su vulneración [entre otras muchas, SSTC 217/2013, de 19 de diciembre, FJ 1; 76/2014, de 8 de mayo, FJ 2 c), y 7/2018, de 25 de enero, FJ 2]. Por su parte, la infracción de los arts. 133, 149.1.14 y 157.3 CE tendría lugar de forma mediata, como consecuencia del incumplimiento de los arts. 6 y 9 LOFCA, a los que, por consiguiente, debemos acotar el análisis de constitucionalidad.

3. Examen de la alegada vulneración del art. 6 LOFCA. Descripción del tributo autonómico.—Hechas las precisiones que anteceden y comenzando por la alegada vulneración del art. 6 LOFCA, para el enjuiciamiento que se nos demanda debemos aplicar nuestra consolidada doctrina sobre los límites del poder tributario de las comunidades autónomas, en particular, los recogidos en sus apartados 2 y 3 cuyo tenor es el siguiente:

«Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro».

A fin de evitar reiteraciones innecesarias, nos remitimos a la interpretación de dichos límites que contienen las recientes SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3, y 4/2019, de 17 de enero, FJ 3, que sintetizan la profusa doctrina de este Tribunal sobre ellos.

De acuerdo con dicha doctrina, para examinar la posible vulneración de los arts. 6.2 y 6.3 LOFCA se debe contrastar el impuesto sobre los activos no productivos con los tributos invocados por el recurso del presidente del Gobierno y así dilucidar si aquel recae sobre el mismo hecho imponible gravado por estos. Con este fin, es necesario partir de los elementos relevantes del tributo enjuiciado, al objeto de determinar la «manera» en que la correspondiente fuente de capacidad económica es sometida a gravamen, analizando no solo el hecho imponible en sentido estricto sino otros aspectos como los supuestos de no sujeción y exención, el sujeto pasivo y los elementos de cuantificación (por todas, STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4), sin olvidar la posible concurrencia de fines extrafiscales en el conjunto del tributo o en alguno de sus elementos centrales (entre muchas otras, STC 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4).

A) El preámbulo de la Ley 6/2017 (apartado I) empieza recordando que la distribución de la riqueza es cada vez más desigual y apela a la posibilidad de que los tributos cumplan finalidades extrafiscales, en particular, en relación con la función social de la propiedad. Partiendo de dicha premisa, apunta como finalidades del impuesto sobre los activos no productivos las de: i) «alcanzar un cierto nivel redistributivo, al someter a una mayor presión fiscal a las personas jurídicas que tienen un mayor volumen de activos improductivos»; ii) «incentivar un uso más productivo de los activos» pues «[e]l hecho de gravar unos activos no afectos a la actividad económica posibilita que las personas jurídicas sujetas al impuesto intenten utilizar su patrimonio de una forma más eficiente con la sustitución de activos improductivos por otros más rentables» y, por último, iii) «reducir las prácticas actuales de evasión y elusión fiscal, que consisten en trasladar patrimonio personal a estructuras societarias para ocultar verdaderas titularidades y, por lo tanto, capacidades económicas».

Al sintetizar la estructura del tributo autonómico, el preámbulo (apartado II) insiste en la conexión de los distintos elementos del tributo con los fines que se invocan para su creación, especialmente el de fomentar un uso productivo de los activos por parte de las entidades con objeto mercantil. Así, señala que el concepto de activo no productivo «se inspira en el objetivo del impuesto de incidir en las situaciones irregulares, en el sentido de que los bienes quedan al margen de cualquier vinculación con la actividad u objeto empresarial del sujeto pasivo». En particular, explica que deben considerarse improductivos los bienes cedidos de forma gratuita a los partícipes de la entidad o a personas vinculadas y «por lo tanto, al margen de cualquier utilidad empresarial o productiva».

B) Por su parte, según el articulado de la ley, el impuesto sobre los activos no productivos «tiene por objeto gravar los bienes no productivos y determinados derechos que recaen sobre dichos bienes que forman parte del activo del sujeto pasivo» (art. 1), definiéndose su hecho imponible (art. 3.1) como «la tenencia del sujeto pasivo, en la fecha de devengo del impuesto» de ciertos activos «siempre que no sean productivos y estén ubicados en Cataluña». Tales activos, según detalla el precepto, son los siguientes: i) bienes inmuebles; ii) vehículos a motor con potencia igual o superior a 200 caballos; iii) embarcaciones de ocio; iv) aeronaves; iv) objetos de arte y antigüedades de valor superior al establecido por la Ley del patrimonio histórico; y v) joyas.

a) Los apartados 2 y 3 del art. 3 detallan qué se entiende por «tenencia de los activos» y por «ubicados en Cataluña», respectivamente, mientras que el art. 4.1 especifica cuándo un activo se considera improductivo, lo que sucede en cualquiera de los siguientes supuestos:

«a) Si se ceden de forma gratuita a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas vinculadas a los mismos, directamente o mediante entidades participadas por cualquiera de ellos, y que los destinan total o parcialmente al uso propio

o al aprovechamiento privado, salvo que su utilización constituya rendimiento en especie, de acuerdo con lo dispuesto por la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En caso de que el bien sea utilizado parcialmente para finalidades particulares, se considera activo no productivo solamente la parte o proporción que se destina a estas finalidades.

b) Si se cede su uso, mediante precio, a los propietarios, socios y partícipes del sujeto pasivo o a personas físicas vinculadas a estos, o a entidades participadas por cualquiera de ellos, para ser destinados total o parcialmente a usos o aprovechamientos privados, salvo que los propietarios, socios, partícipes o personas vinculadas satisfagan para la cesión del bien el precio de mercado, trabajen de forma efectiva en la sociedad y perciban por ello una retribución de importe superior al precio de cesión. Se consideran activos productivos los que son arrendados a precio de mercado a los propietarios, socios y partícipes o a personas vinculadas a estos, o a entidades participadas por cualquiera de ellos, y son destinados al ejercicio de una actividad económica.

c) Si no están afectos a ninguna actividad económica o de servicio público. Son activos afectos a una actividad económica los que, como factor o medio de producción, se utilizan en la explotación de la actividad económica del sujeto pasivo».

El art. 4.2 de la ley añade unas precisiones para excluir de la calificación como improductivos a aquellos bienes en que se hayan materializado los beneficios provenientes del ejercicio de actividades económicas obtenidos en el propio año y en los diez anteriores por la propia entidad u otras en las que participe. Se trata de una regla similar a la prevista en el impuesto sobre el patrimonio para la exención de las participaciones en las llamadas «empresas familiares» [art. 4.2 a) 2 de la Ley 19/1991]. Asimismo, se excluyen los activos dedicados a la utilización o goce de los trabajadores no propietarios, cuando generan un rendimiento en especie para ellos, así como los destinados a servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad (art. 4.3).

Por su parte, el art. 5 regula una serie de exenciones, en particular, para los entes públicos, nacionales o extranjeros, así como para las entidades sin ánimo de lucro, siempre que los bienes se destinen a sus finalidades propias.

b) El elemento subjetivo del impuesto se concreta en el art. 6, según el cual serán contribuyentes «las personas jurídicas y las entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general», a condición, en todos los casos, de que tengan objeto mercantil.

c) El capítulo II de la Ley 6/2017 sobre «elementos esenciales del impuesto» se cierra con los elementos cuantitativos, detallando el art. 7.1 que la base imponible «está constituida por la suma de los valores correspondientes a todos los activos no productivos a los que se refiere el artículo 3», valores que se concretan para cada categoría de bien en el art. 7.2. El criterio de valoración seguido es el valor de mercado, a excepción de los inmuebles, que se integran en la base imponible por su valor catastral [art. 7.2 a)].

El art. 8 contiene la tarifa de gravamen, de carácter progresivo, con ocho tramos y un tipo de gravamen mínimo del 0,21 por 100 y máximo del 2,75 por 100. Su aplicación a la base imponible permite obtener la cuota íntegra del impuesto.

d) Finalmente, el devengo del impuesto se produce el 1 de enero de cada año, conforme prevé el art. 9 de la ley.

4. Inexistente duplicidad con el impuesto sobre el patrimonio.—La demanda aduce la duplicidad del impuesto sobre los activos no productivos con el impuesto sobre el patrimonio y la consiguiente vulneración del art. 6.2 LOFCA.

A) Al respecto, el recurso del presidente del Gobierno circunscribe la duplicidad al caso de las entidades sin personalidad jurídica, por cuanto sus bienes quedan sujetos al impuesto sobre el patrimonio en sede de las personas físicas que las integran. Es decir,

admitiendo la demanda que ambos impuestos tienen *prima facie* un ámbito subjetivo diferente, ya que el tributo autonómico grava a las personas jurídicas (art. 6 de la Ley 6/2017) y el impuesto estatal solo a las personas físicas (art. 5 de la Ley 19/1991), argumenta que sí se produce el solapamiento prohibido por la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas en el caso de las entidades sin personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general. Estas entidades se incluyen como sujetos pasivos del impuesto sobre los activos no productivos, pese a que sus bienes y derechos también tributan en el impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas que son titulares de la unidad económica o patrimonio separado.

Frente a la alegación expuesta, debemos convenir con la abogada de la Generalitat y el letrado del Parlamento en que tampoco en el supuesto concreto denunciado por el abogado del Estado tiene lugar la duplicidad prohibida, ya que los sujetos pasivos no coinciden: en el tributo autonómico es el ente sin personalidad (cuando su patrimonio es improductivo) y no las personas físicas; en cambio, en el impuesto sobre el patrimonio las obligadas son estas y no el ente sin personalidad.

En realidad, se trata de un caso más de aplicación del art. 35.4 Ley general tributaria (LGT), a tenor del cual «[t]endrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición». La Ley 6/2017 se remite precisamente a este precepto para configurar como obligado tributario al ente sin personalidad, de forma diferenciada de las personas físicas titulares del mismo.

B) Junto al elemento subjetivo, el impuesto sobre los activos no productivos y el impuesto sobre el patrimonio se diferencian por el propósito con que cada uno grava la titularidad de bienes y derechos. Así lo verificamos ya al contrastar el impuesto sobre el patrimonio con el impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, de finalidad análoga al tributo catalán aquí enjuiciado, cuando pusimos de manifiesto que «los hechos imponible que ambas normas contemplan son notoriamente distintos» porque «es obvio que no cabe identificar la ‘infrutilización’ de fincas rústicas –hecho imponible del impuesto andaluz– con la ‘propiedad’ de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14).

a) Así, hemos recordado en la STC 120/2018, FJ 3 d), que un criterio relevante para valorar la posible superposición de un tributo autonómico con los tributos estatales o locales es la finalidad predominantemente fiscal o extrafiscal de las figuras en liza, debiendo tener presente que «para que dicha finalidad extrafiscal pueda tener consecuencias en la comparación no bastará con que el correspondiente preámbulo de la norma declare dicho objetivo, sino que es preciso que dicha finalidad encuentre efectivamente reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5; 122/2012, FJ 4, y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2, entre otras). Asimismo, hemos reiterado que la finalidad extrafiscal no es incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, de suerte que la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos «puros» [por todas, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c)].

Según se ha expuesto en el fundamento jurídico tercero, el preámbulo de la Ley 6/2017 comienza declarando que el fin del impuesto sobre los activos no productivos es fomentar la función social de la propiedad, en este caso, de los activos improductivos de las entidades mercantiles. Efectivamente, en nuestra STC 37/1987, FJ 13, ya manifestamos, al hilo del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas, que «el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquellos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son

legalmente exigibles» puede justificar la exacción de un tributo, cuya principal finalidad no es crear una nueva fuente de ingresos públicos «sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes». Por consiguiente, hemos venido reconociendo que, desde la perspectiva constitucional, es legítimo valerse de los tributos para incentivar determinados usos de la propiedad, en coherencia con su función social, reconocida en el art. 33.2 CE.

Junto al citado impuesto andaluz, cabe mencionar la STC 186/1993, de 7 de junio, que declaró constitucional el impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo; el ATC 417/2005, de 22 de noviembre, que descartó la inconstitucionalidad del impuesto sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas establecido por la Ley de dicha comunidad autónoma 9/1998, de 26 de junio; y, más recientemente, la STC 4/2019, de 17 de enero, por la que hemos declarado conforme a la Constitución y la Ley Orgánica de financiación de las comunidades autónomas el impuesto catalán sobre las viviendas vacías creado por la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio. De la misma forma que en los tributos señalados se pretendía estimular una adecuada explotación económica de las fincas rústicas, las dehesas, los solares y las viviendas, respectivamente, el impuesto sobre los activos no productivos persigue que las entidades con objeto mercantil destinen sus bienes y derechos a una actividad económica.

Dicha finalidad enlaza directamente con «principios establecidos e intereses tutelados en la misma Constitución» (SSTC 37/1987, FJ 4, y 89/1994, de 17 de marzo, FJ 4) como son los arts. 40.1, 128.1 y 130.1 CE pues una medida que estimule la explotación de los activos de las entidades mercantiles se inscribe en los objetivos de política económica que proclaman dichos preceptos.

Por otra parte, junto al fin de estímulo de la actividad económica, también cabe apreciar, según alegan la Generalitat y el Parlamento de Cataluña, que, al censar los bienes improductivos en poder de las entidades mercantiles, el impuesto enjuiciado puede coadyuvar al control de otros tributos, con un objetivo antielusión que entronca con el deber de contribuir del art. 31.1 CE.

b) El examen de los elementos estructurales del impuesto sobre los activos no productivos corrobora su finalidad extrafiscal, toda vez que los activos relacionados en el art. 3.1 de la Ley 6/2017 solo se gravan en tanto en cuanto no sean productivos, lo que sucede, según el art. 4 de la ley, cuando permanecen ajenos al objeto de la entidad mercantil.

Se comprueba así que el impuesto sobre los activos no productivos no grava todos los activos de las entidades mercantiles, en tanto que expresivos de capacidad económica, lo que sería propio de un tributo con fines primordialmente recaudatorios, como el impuesto sobre el patrimonio, sino únicamente los improductivos, de tal manera que si los bienes se afectan a una actividad económica el gravamen deja de ser exigible, por haberse logrado el propósito de la medida (STC 37/1987, FJ 13). Además, dado que el impuesto que analizamos recae sobre el valor total de los activos no productivos de cada entidad (art. 7.1), calculándose la cuota con arreglo a una tarifa progresiva de gravamen (art. 8), la cuantía del tributo se reducirá más que proporcionalmente, hasta desaparecer completamente, a medida que los activos del sujeto pasivo se vayan destinando a una actividad económica.

Con lo anterior se verifica que la finalidad de incentivar el uso productivo de los bienes y derechos pertenecientes a las entidades mercantiles no es una mera proclamación retórica del legislador autonómico, sino que aparece reflejada en la estructura del impuesto, como venimos exigiendo en nuestra doctrina.

Por tanto, debemos concluir que, además de por su ámbito subjetivo, el impuesto sobre los activos no productivos y el impuesto sobre el patrimonio se diferencian también por su finalidad, lo que lleva a excluir que tengan el mismo hecho imponible en los términos del art. 6.2 LOFCA.

5. Inexistente duplicidad con los impuestos locales sobre bienes inmuebles y sobre vehículos de tracción mecánica.—La conclusión sobre el carácter extrafiscal del impuesto sobre los activos no productivos a que hemos llegado en el fundamento jurídico anterior es relevante también a la hora de valorar la denuncia de vulneración del art. 6.3 LOFCA, toda vez que, aunque el tributo autonómico recaiga sobre bienes también gravados por tributos locales, lo hace en atención a una circunstancia distinta, que es su improductividad.

a) En particular, el abogado del Estado alega la infracción del art. 6.3 LOFCA respecto del IBI, que concurriría con el impuesto sobre los activos no productivos al gravar los inmuebles no productivos de las personas jurídicas. En la reciente STC 4/2019, FJ 4 b), hemos recordado los rasgos característicos del citado tributo local, incidiendo en que es un tributo eminentemente fiscal [SSTC 179/2006, de 13 de junio, FJ 5, y 4/2019, FJ 5 f)], cuyo hecho imponible es la titularidad de todo tipo de inmuebles por parte de personas físicas o jurídicas o entidades del art. 35.4 LGT (arts. 60 y 63 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo: LHL).

Así las cosas, aun cuando el impuesto sobre los activos no productivos también recaiga sobre los inmuebles que pertenecen a las entidades mercantiles, únicamente lo hace en la medida en que se mantienen improductivos, por lo que su hecho imponible es la falta de explotación de los inmuebles y no la capacidad de pago que revela su titularidad, como en el IBI. El impuesto sobre los activos no productivos responde así a la misma *ratio* que el impuesto sobre las viviendas vacías regulado en la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, que tiene muchos elementos en común con el impuesto ahora enjuiciado, en concreto, su finalidad primordialmente extrafiscal, y cuya colisión con el IBI hemos descartado recientemente en la STC 4/2019, FJ 5.

A la distinta finalidad de ambas figuras se añaden otras diferencias relevantes, que también advertíamos en relación con el impuesto sobre las viviendas vacías. Así, el impuesto sobre los activos no productivos es un impuesto personal que grava acumuladamente todos los bienes y derechos improductivos del sujeto pasivo, frente al IBI que es un tributo de carácter real (art. 60 LHL). En conexión con lo anterior, el impuesto catalán se cuantifica por medio de una tarifa progresiva de gravamen (art. 8 de la Ley 6/2017), aplicable sobre el conjunto de activos improductivos de la persona jurídica (valorados según dispone el art. 7 de la ley), en tanto que el tipo de gravamen del tributo local es proporcional (art. 72 LHL), al recaer sobre cada inmueble aisladamente considerado.

Así pues, el tributo autonómico y el local presentan diferencias sustanciales, por lo que no gravan el mismo hecho imponible, de modo que no se infringe el art. 6.3 LOFCA.

b) En segundo lugar, se invoca la duplicidad con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM), cuyo hecho imponible es la «titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría» (art. 92.1 LHL). El impuesto autonómico grava el mismo hecho imponible que el IVTM —aduce el abogado del Estado— puesto que recae sobre los vehículos de motor de potencia superior a 200 caballos [art. 3.1 b) de la Ley 6/2017] que, junto al resto de vehículos, ya están sujetos al impuesto local.

Frente a lo alegado en la demanda, estimamos, al igual que hemos concluido en relación con el IBI, que se trata de figuras con distinta finalidad. El IVTM grava la titularidad del vehículo como índice de capacidad de pago [ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 4 a)], mientras que el impuesto sobre los activos no productivos lo hace porque la entidad mercantil no lo explota económicamente y solo mientras esa situación se mantenga.

A lo anterior se suma que el IVTM —también de naturaleza real como el IBI— se cuantifica mediante unas cuotas por tipo de vehículo (no tiene base imponible a la que se aplique un tipo de gravamen) que establece el art. 95 LHL, en función de la potencia del vehículo, como índice de la capacidad de pago. Esto contrasta de nuevo con el impuesto sobre los activos no productivos en el que los vehículos gravados, que son únicamente

los de potencia superior a 200 caballos no afectos a una actividad económica, tributan acumuladamente junto al resto de bienes improductivos de su titular, a través de una tarifa progresiva que se aplica al valor total del patrimonio improductivo.

En suma, entre el impuesto catalán enjuiciado y los dos tributos locales invocados en la demanda se aprecian diferencias sustanciales, que llevan a concluir que no estamos ante tributos «coincidentes» (STC 210/2012, FJ 6) ni «equivalentes» (STC 53/2014, FJ 3) a efectos del artículo 6.3 LOFCA.

6. Examen de la alegada vulneración del art. 9 LOFCA.—Descartada la infracción del art. 6 LOFCA, cumple abordar la denuncia de vulneración del art. 9 de la misma ley orgánica.

a) El abogado del Estado sostiene que la indefinición de los puntos de conexión con el territorio, «podría suponer gravar elementos patrimoniales situados fuera del territorio de Cataluña», lo que sucederá cuando el impuesto se exija a un sujeto pasivo radicado en dicha comunidad autónoma que sea titular de los activos situados fuera de ella; o incluso —apunta— podría darse el fenómeno contrario, que tributen los bienes situados en Cataluña de entidades no radicadas en esa comunidad autónoma, ya que considera que al definir el sujeto pasivo la ley no exige que esté domiciliado allí. La demanda predica ambos efectos únicamente de los activos mobiliarios y, dentro de ellos, solo se impugna el art. 3.1 b), referido a los vehículos a motor que superen los 200 caballos de potencia, caso al que, por consiguiente, se debe ceñir nuestro análisis.

Por el contrario, los representantes del Gobierno y del Parlamento de Cataluña argumentan que, aunque la redacción de la ley podría haber sido más precisa en cuanto a los puntos de conexión, se debe partir de que es un impuesto de carácter personal, por lo que solo recaerá sobre sujetos pasivos con domicilio fiscal en Cataluña, que es el ámbito de aplicación territorial de la ley. Tales sujetos deberán tributar por todos sus activos improductivos y, en el caso concreto de los vehículos de potencia superior a 200 caballos, con independencia de que estén permanentemente situados en Cataluña o temporalmente se encuentren en otro lugar. Interesan, de acuerdo con esto, una interpretación conforme que preserve la validez de la norma impugnada.

b) Para examinar esta cuestión debemos recordar que el art. 157.2 CE prohíbe a las comunidades autónomas «adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio»; precepto que es desarrollado por el art. 9 LOFCA, según el cual las comunidades autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, en lo que aquí interesa, el límite de no sujetar «elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva comunidad autónoma» [letra a)].

En nuestra doctrina hemos subrayado que los principios de territorialidad y unidad de mercado «no pueden ser interpretados en unos términos que impidan a las instancias autonómicas, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones cuyas consecuencias puedan proyectarse sobre otros lugares del territorio nacional» (por todas, STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 5). En concreto, sobre estos principios y los tributos propios autonómicos nos hemos pronunciado en las SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 5 (recargo establecido por la Comunidad de Madrid en el impuesto de la renta sobre las personas físicas); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 D) (impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos); y 210/2012, FJ 8 (impuesto extremeño sobre depósitos de las entidades de crédito). En todas las resoluciones citadas hemos descartado la vulneración del art. 157.2 CE y 9 LOFCA.

c) Comenzando por la tacha de que los vehículos podrían hallarse fuera del territorio autonómico y quedar, pese a ello, sujetos al impuesto sobre los activos no productivos, por ser titularidad de una entidad domiciliada en Cataluña, conviene advertir que, según la normativa tributaria, los vehículos a motor se localizan en el domicilio de su propietario, al margen de dónde se hallen materialmente en cada momento, dada la dificultad de comprobar tal extremo. Así lo establece el art. 97 LHL respecto del IVTM, al atribuir la competencia para su exacción al ayuntamiento del domicilio que conste en el

permiso de circulación del vehículo, aclarando el Reglamento general de vehículos (Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre), que el citado permiso se expedirá en función del domicilio del titular del vehículo (art. 28.1). Criterio que también sigue el impuesto sobre determinados medios de transporte, que se exige según el domicilio fiscal de la persona a cuyo nombre se efectúe la matriculación del vehículo (art. 43.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común, en conexión con el art. 67 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales).

En consecuencia, el impuesto sobre los activos no productivos no produce efectos extraterritoriales por el hecho de incluir en su base imponible todos los vehículos improductivos de las entidades domiciliadas en Cataluña, al margen de su ubicación en cada momento, ya que, a efectos fiscales, tales vehículos se consideran localizados en el territorio de dicha comunidad.

d) Por lo que respecta a la posible tributación de vehículos ubicados en Cataluña que sean titularidad de entidades domiciliadas en otra comunidad autónoma, debemos reiterar que, por la razón expuesta en el apartado anterior, dichos vehículos no se entenderán localizados, a efectos fiscales, en Cataluña, sino donde radique su titular. Y este quedará fuera del ámbito del tributo autonómico porque es de carácter personal y solo recae sobre las entidades con domicilio en el territorio de Cataluña (art. 6 de la Ley 6/2017 en conexión con el art. 2), como coinciden en afirmar los representantes autonómicos.

En vista de lo razonado, no se infringen los arts. 157.2 CE y 9 LOFCA.

## FALLO

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

Ha decidido

Desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

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

Dada en Madrid, a veintiocho de febrero de dos mil diecinueve.—Juan José González Rivas.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.