
jurisprudencia

SELECCIONA Y COMENTA:

Pedro BUJIDOS GARAY

Consultor de la AEDAF

EL REGIMEN DE ESTIMACION INDIRECTA (REI)

En relación con las últimas Resoluciones de los Tribunales sobre el REI, que se recogen en este número de la Revista, resulta destacable contrastar que en las del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) se consolida la línea puesta de manifiesto con anterioridad.

El REI, como forma subsidiaria y no alternativa de determinar la Base Imponible de los tributos, se aplica, de conformidad con lo dispuesto en el art. 50 de la LGT cuando: falta la declaración, o las declaraciones presentadas no permiten a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles, se produce la resistencia, excusa o negativa de los sujetos pasivos a la actuación inspectora o tiene lugar el *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables*. El Reglamento General de la Inspección en el art. 64.2.d) adiciona un cuarto motivo –desaparición por fuerza mayor de libros registros y justificantes– sobre el que la jurisprudencia no ha manifestado todavía si, como apunta la doctrina, supone una extralimitación del contenido del art. 50 de la LGT.

No existen dudas sobre la obligada aplicación del REI cuando el sujeto pasivo no lleva contabilidad, como expresamente había ya reconocido el Tribunal Supremo y reitera el TEAC en su Resolución de 30-12-91, porque esa conducta del contribuyente justifica la razón de ser de este régimen subsidiario. Es el alcance de la expresión *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables* el que plantea problemas interpretativos en algunas resoluciones de los Tribunales, porque la LGT confunde la regla general –imposibilidad de aplicar el método normal de estimación de bases– con los supuestos de aplicación particulares enunciados.

En relación con las operaciones realizadas al llevar la contabilidad mercantil y libros o registros fiscales, nuestro Código Penal, al regular en el art. 350 bis los supuestos de hecho que pueden llegar a ser constitutivos de delito contable en el apartado b), hace referencia a contabilidades distintas (ocultación o simulación de la verdadera situación de la empresa) mientras que en los apartados c) (no

==jurisprudencia==

anotar las transacciones económicas o hacerlo con cifras distintas) y d) (practicar en libros obligatorios anotaciones contables ficticias), incluye unos supuestos de hecho que solamente se producen cuando el sujeto pasivo lleva contabilidades distintas, lo que evidencia la utilización de una terminología contable confusa en el ámbito jurídico que no facilita la interpretación de lo que debe entenderse por *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables*.

La Ley 34/80, de Reforma del Procedimiento Tributario, crea el REI en términos muy parecidos a como hoy aparece recogido en la LGT, sustituyendo el antiguo procedimiento de estimación de bases imponible a través de los Jurados Tributarios, y considera que se produce el *incumplimiento sustancial de las obligaciones contables* cuando, aplicando las técnicas y criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el contribuyente, resultaba imposible verificar la declaración o determinar con exactitud bases o rendimientos objeto de comprobación.

Para el TEAC, en su Resolución del 18-2-92, se produce el supuesto de aplicación del REI cuando se satisfacen complementos de sueldo, no contabilizados, con fondos procedentes de ventas no reflejadas por su importe total, y cuando no se facilita información sobre el movimiento de una cuenta bancaria que, no estando a nombre de la empresa, resulta bastante patente que recoge operaciones realizadas por la misma ya que "la sustancia de una anomalía contable debe afectar a la esencia o naturaleza económica".

En contra de lo que pudiera deducirse de la Resolución anterior, las irregularidades de carácter periódico y continuado no originan la aplicación automática del REI ya que, al resolver el recurso de alzada que lleva fecha de 26-2-92, el TEAC estima que los múltiples e importantes incumplimientos contables detectados –pagos del gerente de su bolsillo, consumos contabilizados que no responden a la demanda presumible, existencia de liberalidades no contabilizadas, etc.–, no merecen el calificativo de *incumplimientos sustanciales de obligaciones contables* sino de simples irregularidades contables, que no impiden a la Administración determinar la base imponible a través de los regímenes de estimación directa u objetiva.

El TEAC, en su Resolución del 9-4-91, considera que el REI será de aplicación cuando no sea posible determinar la base imponible sin acudir a datos o antecedentes ajenos a la documentación proporcionada por el contribuyente, solución que sitúa el problema en los términos a que hacía referencia la ley 34/80, sin que por tanto sea necesario valorar la esencia o naturaleza económica de los hechos omitidos para aplicar el REI sino, simplemente, analizar si es posible conocer los resultados con la información facilitada a la Administración y con las comprobaciones y averiguaciones que pueda efectuar la propia Inspección.

Cuando se da el supuesto previsto en el art. 64.2.d) del Reglamento General de la Inspección referente a la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que debieran corresponder por la actividad realizada, el TEAC, en su Resolución del 16-3-92, admite que el descubrimiento de las anomalías con-

Pedro Bujidos Garay

tables puede realizarse aplicando al contribuyente los índices, signos o módulos que se poseen para supuestos similares o equivalentes de conformidad con lo dispuesto en el art. 50.c) de la LGT. En el caso enjuiciado, la utilización del índice de rendimiento medio aplicado por la Inspección arroja un volumen de ventas superior al declarado, y evidencia la existencia de anomalías sustanciales admitidas por el Tribunal porque entre el hecho demostrado –rendimientos medios aplicables– y aquél que se pretende demostrar por la Inspección –rendimiento imputable a la empresa–, existe el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano a que hace referencia el art. 118 de la LGT.

En este punto conviene recordar que, según señala la doctrina, la determinación de la base en régimen de estimación directa a través de una presunción fundada, es un supuesto distinto del que se deriva de la aplicación del REI por no resultar posible determinar la base por estimación directa cuando, por presunción razonada, se pruebe que la contabilidad es incorrecta ya que la contabilidad de la empresa puede destruirse por la prueba de las presunciones, si bien la Inspección no debe aplicar de forma inmediata el REI porque existan diferencias entre los datos de una contabilidad y los parámetros del correspondiente sector sin haber probado previamente, como establece el TEAC (14-12-87), "que las anomalías contables observadas por la Inspección, impiden la constatación de las operaciones efectuadas por el contribuyente o hacen dudar razonablemente, cuando menos, de la veracidad de los libros y demás documentos contables".

En relación con la tutela efectiva de los Tribunales a que toda persona tiene derecho (art. 24 de la Constitución), son evidentes los peligros que se derivan de la aplicación del régimen de estimación indirecta ya que los módulos, ratios, índices, etc. que la Inspección puede utilizar, aunque estén elegidos e instrumentados de forma que permitan obtener un alto índice de probabilidad en la fijación de las bases o rendimientos (Circular 17-1-86 de la D. G. Inspección), difícilmente pueden ser revisables por Organos Jurisdiccionales que no cuenta con expertos representantes de los sectores económicos afectados que puedan enjuiciar los supuestos fácticos, normalmente carentes de prueba, sobre los que han de pronunciarse. Por ello resulta encomiable que el TSJ de Valencia, en su Sentencia de 3-12-90, acote el campo de aplicación del REI al exigir a la Administración que haga un examen detallado y completo de la contabilidad del contribuyente antes de acudir a este medio –subsidiario y excepcional–, rechazando el muestreo efectuado en el caso debatido porque no se concreta cómo se ha realizado, ni las facturas que han sido examinadas, rechazo que el Tribunal mantiene frente a la alegación de que el demandante haya prestado conformidad a las actas levantadas por la Inspección.

El TEAR de Cataluña, en su Resolución 16-10-91, plantea un problema derivado de la naturaleza del REI al resolver una reclamación en la que la Inspección de Hacienda había determinado la base imponible a través de un estudio económico particular de la empresa, reconstruyendo la cuenta de explotación a través de ingresos conocidos mientras que en los gastos, aplicados todos ellos por pre-

==jurisprudencia==

sunción, se omiten las amortizaciones. El Tribunal rechaza la amortización calificándola como un concepto de gasto de elaboración exclusivamente contable, no necesario para tener en cuenta la corriente de flujos y gastos; tesis que parece basada en la interpretación literal de la norma fiscal que admite la valoración extracontable para los gastos en general, a través de los oportunos justificantes, excepto para la amortización contable, ya que aceptando tanto el carácter de gasto necesario como su efectividad, falte el requisito de la contabilización expresamente exigido por el art. 13.f) de la LIS.

El REI puede favorecer en algunos casos a aquellas empresas que tengan rendimientos superiores a los medios, pero resulta evidente que su aplicación, con independencia del grado de incertidumbre que puede existir en los resultados fijados y de las sanciones aplicables, lleva aparejada la exclusión del cálculo de la base imponible del importe correspondiente a la amortización de los bienes necesarios para la obtención de los resultados.

Por último, cuando se aplique el REI, el TSJC Valenciana (Sentencia 18-11-91) pone de manifiesto que será nula la liquidación derivada del acta, en el caso de que falte el informe ampliatorio de la Inspección (art. 51.1. LGT).

LEY GENERAL TRIBUTARIA

Errores de hecho.

a) Circunstancias requeridas.

La doctrina jurisprudencial del Tribunal de la Sala 3ª del Tribunal Supremo tiene establecido que el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando por sí solo la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar el procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho se requiere que concurran en esencia las siguientes circunstancias: 1) que se trate de simples equivocaciones elementales, nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el

error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; 3) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretación de normas jurídicas aplicables; 4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes y consentidos; 5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto ya que no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica; 6) que no padezca la subsistencia del acto administrativo, es decir, que no genere la anulación o revocación del mismo en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo, sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificad-

ra de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque ello entrañaría un *fraus legis* constitutivo de desviación de poder; y 7) que se aplique con un hondo criterio restrictivo. (TS 27-5-91)

b) Errores de suma.

Habiendo consignado el contribuyente en la declaración las cantidades resultantes de la tarifa pero efectuado la suma con un error de 1.000.000 de pesetas, lo que puede estimarse una *ingenuidad* del recurrente frente a los medios de comprobación de la Administración, este hecho cierto –que motivó la incoación del expediente y sanción impuesta– no puede desvirtuarse por las manifestaciones que en su descargo hace el recurrente. (TSJ Castilla-León, 13-2-92)

c) Errores de tipo.

c1) En relaciones mecanizadas.

La aplicación de tipos de gravamen incorrectos por la Administración de la Aduana constituye un error de derecho, aunque sea en relaciones mecanizadas y la impugnación precisa es la reclamación económico administrativa, siendo improcedente el escrito dirigido a la Administración en solicitud de revisión. (TS 19-7-91)

c2) En la liquidación de una herencia.

Se declara inadmisile fundamentar el recurso extraordinario de revisión en la existencia de un error de hecho que consiste en la aplicación a una herencia del tipo impositivo del 23'62% –tipo aplicable correspondiente al valor íntegro– cuando atendido el valor del bien transmitido debió aplicarse el 21'56% al estar gravándose la nuda propiedad. Dado

que, como ya se recogía en el art. 76.2 del viejo Texto refundido de 1967, se trata de evitar que, como consecuencia de la desmembración del dominio, se frustre la progresividad del impuesto, determinar si tal medida subsiste o no en la nueva ley es cuestión que puede presentarse polémica pero el error de ser cierto sería un error de derecho. (TEAC 29-1-92)

d) Rectificación de errores por la Administración.

La oficina gestora sólo está facultada para practicar liquidaciones provisionales de rectificación a la vista de los datos consignados por los particulares sin poder arrogarse facultades investigadoras y de comprobación atribuidas a la Inspección. La Administración incurre en un error de hecho cuando realiza una liquidación paralela sin tener en cuenta las alegaciones formuladas o justificar las causas de su rechazo, existiendo por tanto un plazo de cinco años para formular la correspondiente reclamación. (TEAR de Madrid, 31-1-92)

e) Prueba documental.

Pretender acreditar a través de un documento privado una circunstancia que en su momento no quedó probada, a saber, que la solicitud del Plan de Amortización se hubiera presentado en los tres meses siguientes a la puesta en funcionamiento del elemento incluido en el Plan de Amortización, no puede ser enmarcado dentro del supuesto de error de hecho al no reunir las características de evidencia, realidad independiente de toda opinión y poder

==jurisprudencia==

observarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto administrativo que la contiene. (TEAC, 4-2-92)

Procedimiento de apremio.

a) Suspensión de pagos.

Habiendo estado la Administración representada en el Convenio, aprobado por Auto judicial, en que fue declarado el estado de suspensión de pagos con anterioridad al embargo realizado en el procedimiento de apremio, no resulta de aplicación lo dispuesto en la regla 49 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad ya que la ley de Suspensión de Pagos impide la ejecución aislada sobre los bienes del deudor común mientras dure el procedimiento. El principio del ordenamiento jurídico español de la *buena fe* también rige en el sector administrativo, sin que por tanto la Administración pueda ignorar los compromisos adquiridos. (Audiencia Nacional, 30-10-91)

b) Responsables subsidiarios.

Los matices personalistas de las sociedades de responsabilidad limitada no restringen su personalidad jurídica, distinta de la de quienes la componen, resultando incuestionable en el asunto enjuiciado que los débitos objeto de apremio a cargo de la compañía no pueden ser exigibles al interesado sin las previas declaraciones de responsabilidad subsidiaria a que hacen referencia los artículos 37.3 y 4 de la LGT y 11 del RGR. (TS, 19-2-92)

c) Preferencia de cobro.

La preferencia de cobro de los tributos que graven los bienes y derechos

inscribibles en un registro en favor de los Municipios que establece el art. 73 de la LGT, sobre la anualidad corriente y la última vencida, no limita la posibilidad de que puedan ejercitarse acciones administrativas para exigir las deudas tributarias de ejercicios anteriores aunque sin ese derecho preferencial. (TSJC Valenciana, 20-1-92)

Notificaciones.

a) Notificaciones por correo.

La afirmación de que se ignora de quién sea la firma estampada en la tarjeta verde de aviso de recibo no es suficiente para destruir la presunción de validez, siendo indiferente la manifestación de que la notificación no haya llegado oportunamente al interesado, pues en materia de notificaciones ha de atenderse a la recepción y no a la cognición. (TS, 11-12-91)

b) Notificación efectuada en el domicilio señalado en la autoliquidación.

Es nula la notificación realizada en el domicilio de la autoliquidación que no es el domicilio del sujeto pasivo, ya que la LGT y la LPA tratan de garantizar que la notificación llegue a conocimiento del interesado, lo que no se ha conseguido en el caso de autos, aunque sea por circunstancias ajenas a la Administración. (TSJ Granada, 25-3-91)

IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES

Régimen de estimación indirecta.

1) Hechos que justifican su aplicación.

1.1) Falta de contabilidad.

Es procedente aplicar el régimen de estimación indirecta al titular de un establecimiento de fabricación y venta de pan l por menor de panadería y bollería cuando de los cuatro ejercicios inspeccionados faltan en dos de forma completa la contabilidad y en los otros dos está incompleta y sin registros del IVA, no existiendo tampoco tickets de venta ni facturas, habiéndose suscitado discrepancias en los datos sobre compras y gastos. (TEAC, 30-12-91)

1.2) Doble contabilidad.

Satisfacer complementos de sueldos no contabilizados con fondos procedentes de ventas, no reflejadas por su importe total, habiendo existido además excusas y negativas a la actuación inspectora al no facilitar información sobre el movimiento de la cuenta bancaria que, no estando a nombre de la empresa, resulta patente que recoge operaciones realizadas por la misma son irregularidades sustanciales ya que, como tiene declarado el TEAC, "la sustancia de una anomalía contable debe afectar a la esencia o naturaleza económica y también a que el valor y estimación de las bases impositivas fueran alteradas con grave perjuicio para la Hacienda Pública en orden a la exacción de los tributos" circunstancias que sin duda concurren en el caso enjuiciado. (TEAC, 18-2-92)

1.3) Incongruencia probada por aplicación del índice de rendimiento medio.

La Inspección fundamentó la aplicación del régimen de Estimación Indi-

recta para determinar la base imponible del ejercicio comprobado en el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables y registrales por parte de la Entidad interesada y ello por la incongruencia probada entre las operaciones contabilizadas y las que deberían resultar de aplicar a sus adquisiciones el índice de rendimiento medio de harina en pan reconocido por la Entidad interesada; en base a este procedimiento los actuarios fijaron unos márgenes de compras/ventas que arrojan un volumen de ventas superior al declarado de donde se deduce la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad. dado que el índice aplicado por la Inspección coincide con el índice de rendimiento medio, publicado por la CEOPAN y suministrado por el Instituto de Agroquímica e Investigación de los Alimentos, resulta obligado estimar el presente recurso de alzada declarando la procedencia de aplicar al caso debatido el régimen de estimación indirecta para la determinación de la base imponible. (TEAC, 16-3-92)

1.4) Necesidad de acudir a documentación ajena.

La falta del registro de ventas y de la totalidad de las facturas de compras, la no aplicación de los pagos hechos por el único cliente llevan al Tribunal a la convicción de la imposibilidad de determinar la base imponible del interesado sin acudir a datos o antecedentes ajenos a la propia documentación proporcionada por el contribuyente y, en consecuencia, a declarar la procedencia del régimen de estimación directa acordado por el Delegado de Hacienda. (TEAC, 9-4-91)

jurisprudencia

2) Hechos que no justifican su aplicación.

2.1) Muestreo de facturas.

La Administración llega a la conclusión de que la contabilidad presenta anomalías sustanciales, por existir ingresos no contabilizados, partiendo sólo de un muestreo de las facturas de compra de materiales a proveedores por una parte y por otra de los documentos aportados por el contribuyente en que se refleja la facturación emitida (copias de facturas, albaranes o documentos sustitutivos), es decir, acude a este medio subsidiario y excepcional de estimación indirecta sin un examen detallado y completo de la contabilidad del contribuyente, sin reflejar siquiera cómo se había realizado el muestreo y sin constatar las facturas examinadas con lo que no puede afirmarse, so pena de dejar en situación de indefensión al demandante, lo que proscribe el art. 24 de la Constitución, la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad que impiden la determinación de la base imponible por los sistemas ordinarios, sin que pueda admitirse el motivo de rechazo aducido por la Administración demandada de que el demandante prestó conformidad a las actas levantadas por la Inspección. (TSJ Valencia, 3-12-90)

2.2) Incumplimientos sustanciales.

El TEAC, en Recurso de Alzada interpuesto por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria, considera que no constituye incumplimiento sustancial de obligaciones contables, susceptibles de determinar la aplicación del régimen de estimación indirecta en la determinación de la base del I.S. a un restaurante, la falta de facturas de compra de pan, falta de facturas de com-

pra de mantequilla y ausencia total de facturas de compra de tabaco. Cuando la situación económica de la empresa se hacía insostenible el Gerente pagaba de su bolsillo particular las facturas de pan, circunstancia que al resultar evidente hay que circunscribirla, única y exclusivamente, al ejercicio en que la propia Inspección reconoce que se ha producido pero no se puede extender al resto de los ejercicios comprobados. El contribuyente reconoce que el 90% de las mantequillas son usadas por los comensales lo que no significa que el 90% de los comensales consuma mantequilla. En lo que se refiere a las compras de tabaco, que según el contribuyente se presta al cliente por los camareros directamente, no resulta admisible invocar que el tabaco es un producto monopolizado cuya venta se autoriza solamente a determinados establecimientos con sobreprecio, dado que el que se esté cometiendo una infracción administrativa por parte de los empleados no puede servir de justificación para imputar al restaurante la venta del producto en cuestión. La celebración de un banquete por la comunión del hijo del Gerente, que pagó de su bolsillo la compra de materias primas al no haber sido facturado, siendo el servicio un obsequio del personal, constituye una liberalidad, como acertadamente hace constar el inspector actuante, que no es suficiente para justificar la aplicación del Régimen de Estimación Indirecta. (TEAC, 26-2-92)

3) Gastos deducibles.

Hay que rechazar la partida de amortizaciones que la Inspección no ha tenido en cuenta en su estudio porque,

Pedro Bujidos Garay

siendo el régimen de estimación indirecta un procedimiento presuntivo de rendimientos, nos encontramos ante un concepto de gasto de elaboración exclusivamente contable, que no motiva ni motivará pago alguno, respondiendo a conceptos propios de la Economía de la Empresa y de la Contabilidad financiera, que se mueven en un plano teórico y de construcción relativa en función del principio de continuidad de la unidad económica de producción, suponiendo en definitiva la acumulación en el pasivo de unas amortizaciones que contemplan dicha continuidad pero no de modo absolutamente necesario han de tenerse en cuenta en la corriente de flujos o ingresos/gastos dentro de un contexto extra-contable. El art. 43 del RIS impone como condición que la amortización para su cómputo debe ser efectiva y estar debidamente contabilizada siendo la inscripción contable requisito esencial. Dado que estamos ante un gasto especial, que no tiene tal existencia como gasto sino a través de un proceso eminentemente contable, no es de aplicación en la estimación indirecta de base en el caso presente en que es patente la ausencia de una contabilidad que proporcione al respecto los datos de fiabilidad necesaria y que precisamente por ello tuvo que acudir a dicho régimen de determinación de la base imponible. (TEAR de Cataluña, 16-10-91)

4) Falta de informe de la Inspección.

La falta del informe ampliatorio que de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1.1. del art. 51 de la LGT debe emitir la Inspección actuarial en el expediente originado por un acta en la que la base imponible del tributo a que

se refiere se determina por estimación, supone la nulidad de la liquidación derivada de dicha acta. (TSJ Comunidad Valenciana, 18-11-9)

Saldos de dudoso cobro.

a) Provisión para insolvencias.

En el caso de un saldo adecuado por una Entidad vinculada la provisión para insolvencia ha de dotarse en el ejercicio en que se declare judicialmente el estado de suspensión, no en el ejercicio en que se admita a trámite el expediente de suspensión. (TEAC, 12-12-89)

b) Justificación del carácter dudoso de los saldos.

Para hacer valer el derecho a la deducción de los saldos de dudoso cobro, deben probarse los hechos normalmente constitutivos de tal situación, lo que no puede admitirse cumplido con la mera manifestación de que, en opinión del Letrado de la sociedad, determinados saldos tienen dicho carácter. (TS, 24-10-91)

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES.

Liquidaciones en expedientes de comprobación.

Confirmados por este Tribunal los valores resultantes de la comprobación nafa hay que impida la práctica de las liquidaciones pertinentes, aunque se haya recurrido ante la Audiencia Nacional en vía contencioso administrativo, al no existir constancia de que la Audiencia Nacional acordara la sus-

==jurisprudencia==

pensión, por lo que era obligado girar liquidaciones sobre el valor comprobado de las acciones transmitidas, como hizo la oficina liquidadora. Las liquidaciones efectuadas mediante efectos timbrados en las pólizas de ventas intervenidas por fedatario mercantil son siempre provisionales por lo que pueden modificarse mediante la práctica de las definitivas, una vez comprobados los valores. (TEAC, 17-12-91)

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES.

Sociedades Agrarias de Transformación.

Las Sociedades Agrarias de Transformación están equiparadas a las Cooperativas Fiscalmente Protegidas en cuanto a su régimen fiscal estando exentas del I.T.P. en lo referente a la constitución, aumento de capital y fusión y a la adquisición de bienes o derechos que tiendan directamente al cumplimiento de sus fines sociales siempre que se asocie a personas que tengan la cualidad de agricultores, que la riqueza imponible de las fincas que cultive cada asociado no exceda de 300.000 pesetas y que la asociación de tales agricultores tienda directamente al cumplimiento de los fines sociales. (TSJ. Cataluña, 7-2-92)

Prescripción de los documentos privados.

Cuando el legislador ha querido abrir la prueba de la fecha de los documentos privados lo ha hecho de modo expreso, como lo demuestra la disposición transitoria sexta del Texto refundido del ITP de 30-12-80 y por tanto, a efectos de pres-

cripción, la fecha de los documentos privados es la de su presentación, incorporación o inscripción en registro público, fallecimiento de alguno de los firmantes o entrega a funcionario público por razón de oficio de conformidad con lo dispuesto en el art. 53.2 del Texto refundido ya citado porque el legislador ha zanjado prudentemente la polémica entre *numerus clausus* o *numerus apertus*, que es ajena por tanto al Impuesto de Transmisiones patrimoniales. (TEAC, 7-11-90)

Compraventa de inmuebles.

La adaptación de determinados inmuebles que se empleaban para oficinas y usos industriales al nuevo destino de venta de productos alimenticios, por muy costosa que sea no es *reconstrucción* ni por tanto *rehabilitación* y, por ello, resulta plenamente incluida en el ámbito de la exención del art. 8.22 de la ley 30/85 quedando sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP por el juego de los art. 3.3. párrafo último de la Ley del IVA y 7.5 del Texto refundido de 30-12-80, tras la nueva redacción introducida por la disposición adicional de la ley 30/85 de 2 de agosto. (TEAC, 25-4-91)

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Resolución del contrato de arrendamientos por desahucio.

El art. 28.1 del RIVA, al referirse a los casos en que debe efectuarse la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, dice que procederá *cuando queden sin efecto las operaciones gravadas por el*

Pedro Bujidos Garay

impuesto, lo que no hace referencia a concepto jurídico alguno relativo al intrincado problema, hondamente discutido en la doctrina civilista, sobre la ineficacia contractual en los supuestos en los que la operación gravada tenga su base en una relación jurídica contractual, sino que alude y tiene en cuenta el hecho efectivo de la culminación de la operación gravada. La controversia objeto del recurso (la sentencia del desahucio declara la resolución del contrato, no su nulidad) no guarda

relación con aquéllas que pudieran producirse con referencia a la repercusión del impuesto. De seguirse la tesis de la Administración, al perjuicio del recurrente de soportar el impago de las rentas correspondientes habrá de incrementarse el importe de la cuota que ha suplido por el concepto del IVA y, como esto es contrario al ordenamiento jurídico, procede estimar el recurso y acordar la devolución del importe ingresado por IVA. (TSJ de Andalucía, 16-9-91)

RECURSO PERMANENTE DE LAS CAMARAS DE COMERCIO, INDUSTRIA Y NAVEGACION

Dadas las dudas que está suscitando la obligatoriedad del pago del recurso permanente de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación por haber sido impugnada la normativa que la sustenta, a continuación extractamos la Sentencia dictada por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo que lleva fecha de 2 de junio de 1992 y que nos ha sido remitida por el Director del Consejo Superior de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación de España, por considerar que puede ser de interés su conocimiento por los miembros de la Asociación Española de Asesores Fiscales así como por los suscriptores de la Revista Técnica Tributaria.

La Sentencia del Tribunal Supremo desestima los recursos acumulados promovidos para impugnar las liquidaciones giradas por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Málaga en concepto de las cuotas corporativas correspondientes a dos ejercicios, de acuerdo con los fundamentos de derecho que se extractan a continuación:

"Las Cámaras oficiales de Comercio, Industria y Navegación son Corporaciones de Derecho Público y base privada, teniendo asignados para el cumplimiento de sus fines específicos un recurso porcentual, calculado sobre los impuestos que en cada momento graven el ejercicio de la actividad y los beneficios obtenidos de la misma, a cargo de sus miembros ya sean personas naturales físicas o

jurisprudencia

jurídicas, obligatoriamente integradas en el electorado de la entidad por ministerio de la ley, sin que por ello dichas corporaciones puedan confundirse con las simples asociaciones constituidas por voluntad privada, sujetas al régimen de libertad asociativa.

La Ley de Bases de 1991 crea el recurso cameral determinando el hecho imponible, la base y el tipo impositivo, aportación que no es una exacción parafiscal sino un débito de carácter público no tributario, sometido solamente al principio de reserva de ley, exigencia que aparece cumplida puesto que el Decreto de 1974 desarrolla y actualiza la habilitación conferida en el Base Séptima de la Ley de creación sin que en él se aprecie extralimitación en el ejercicio de la potestad reglamentaria.

La ley 44/78 de 8 de Septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dio por supuesta la vigencia de la Ley de 1991 y del Decreto de 1974 como lo hiciera la Ley de Presupuestos 9/83 de 13 de Julio y las posteriores, así como la ley 8/89 de 13 de Abril de Tasas y Precios Públicos que en ningún momento aspira a crear el recurso de las Cámaras sino que se limita a considerarlo preexistente realizando no obstante una labor de adaptación a la fiscalidad que corresponda a cada etapa tributaria, perfectamente admisible con arreglo a la interpretación que el Tribunal Constitucional hace del art. 134.7 de la Constitución respecto de las Leyes de Presupuestos."

Asimismo con fecha 8 de junio de 1992 la misma Sala Tercera del Tribunal Supremo, invocando el principio de la apariencia de buen derecho (*fumus boni iuris*), deniega la concesión de suspensión del acto recurrido por otra importante empresa, en relación con la liquidación del 2% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades a favor de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Valencia, invocando la Sentencia de 2 de junio a que hemos hecho referencia anteriormente, que ha declarado la licitud del recurso que vienen liquidando anualmente las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.

Para completar esta nota debemos hacer constar que el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 16-3-92 Referencia 715, hace constar que las Cajas de Ahorro también están sujetas al recurso permanente del 2% del Impuesto sobre Sociedades que liquidan las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación ya que al ser deducibles las cantidades que dichas Cajas destinan a la financiación de obras benéfico-sociales a los efectos de determinar la Base Imponible, sólo quedan gravados en el Impuesto sobre Sociedades los rendimientos procedentes de su actividad estrictamente mercantil.