



Revista Técnica Tributaria

ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

sumario

PRESENTACION	7
--------------------	---

ESTUDIOS

* Federico Castejón Sánchez. Tratamiento fiscal de las indemnizaciones. Sujeción y exención	13
* Francisco Escribano. La aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo Común en otros ámbitos. Especial referencia al procedimiento tributario	27
* María Gasco Casesnoves. Reflexiones en torno a la evasión y fraude fiscal en España	41
* Francisco J. Magraner Moreno. ¿Hasta qué punto es necesario que un gasto se contabilice para que sea deducible en el Impuesto sobre Sociedades?	51
* José Luis Muñoz del Castillo. Aspectos tributarios de la Ley del Patrimonio Histórico Español	59
* Joan Francesc Pont Clemente. Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador	75

DOCUMENTOS

* Propuesta de conclusiones del 48.º Congreso de la IFA	87
---	----

LEGISLACION

CRONICA LEGISLATIVA

* Disposiciones fiscales aparecidas durante el período de octubre a diciembre de 1994	109
---	-----

DOCUMENTOS

* Memoria del proyecto de Ley de medidas fiscales administrativas y del orden social	125
--	-----

JURISPRUDENCIA

* • **Pedro Bujidos Garay.** La doctrina de los Tribunales en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 145

UNION EUROPEA

* **Luis Docavo Alberti.** Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos 167

ESTUDIOS

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS INDEMNIZACIONES: SUJECION Y EXENCION^(*)

Federico CASTEJON SANCHEZ

Abogado
Miembro de la AEDAF

PLANTEAMIENTO DE LA COMUNICACION

La comunicación que vamos a desarrollar tiene como objetivo el análisis fiscal de las indemnizaciones, desde el punto de vista de su consideración como renta o sujeción y las posibles exenciones que se prevén en la Ley actual del IRPF.

Para ello, hemos de partir de cuál sea el concepto académico de indemnización y su concepto legal, que lógicamente es mucho más amplio que aquél.

En su concepción académica la indemnización equivale a reparación de un daño o perjuicio.

En su concepto legal, viene establecido como obligación del deudor (término en sentido amplio) de restablecer el orden jurídico perturbado por el daño, perjuicio o mal causado a una persona en su patrimonio, tanto por la pérdida del «damnum emergens» o bien por la privación de unas ganancias «lucrum cessans» es decir, la reparación de cualquier merma que se le produzca a una persona.

Es una institución jurídica antigua, que tiene su antecedente normativo en el Derecho Romano y en la propia doctrina de la Iglesia. Nos habla de ella la Ley Aquilia, el Digesto, la Constitución de Justiniano Cum pro eo, Las Partidas, «enmendar e pechar deue el daño que lo fizo a aquel que lo rescibió».

En su concepción actual, rige el principio genérico de «reparación íntegra» de forma total, tanto en el orden material como inmaterial o moral y tanto en lo que respecta al daño emergente como al lucro cesante.

^(*) Trabajo presentado en las Jornadas de Estudio organizadas por la Delegación Territorial Primera de la AEDAF, en Almagro, durante los días 14, 15 y 16 de abril de 1994.

ESTUDIOS

El Derecho positivo actual se refiere a la indemnización, fundamentalmente los arts. 1101 al 1108 y del 1902 al 1910, todos ellos del Código Civil, por cuanto se refiere a los daños civiles y los arts. del 19 al 22 y del 101 al 111 del Código Penal, por cuanto se refiere a los daños «ex delito».

En el ámbito fiscal el art. 5 en cuanto a la sujeción de rentas y el art. 9 en cuanto a las rentas exentas, ambos de la Ley vigente de IRPF.

Igualmente no podemos olvidar los arts. 23 a 25 de la Ley General Tributaria en cuanto contiene normas de interpretación, que hacen referencia a los criterios admitidos en Derecho en general y salvo que se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas ha de entenderse conformes a su sentido jurídico, técnico o usual.

Existen otras referencias de Derecho positivo al concepto de indemnización en normas singulares tales como expropiación, aguas, montes, etc, etc.

Después de este panorama conceptual, histórico y de Derecho positivo, la comunicación queda restringida a concluir cuál es la trascendencia económico-fiscal de las indemnizaciones, lo que seguidamente veremos.

TRATAMIENTO FISCAL DE LA INDEMNIZACION

A) Consideraciones Generales

Necesariamente hemos de partir de cuál es el contenido legal de la indemnización en este sentido, tal y como ha quedado definido anteriormente.

Partiendo de tal premisa habremos de detenernos en el encaje primario y orgánico del concepto como hecho imponible a partir del cuál entraría de lleno en el campo fiscal. Para ello hemos de irnos directamente a la norma positiva que jerárquicamente diseña todo el sistema tributario español, es decir la Ley General Tributaria, en la que se define como aquel presupuesto de naturaleza jurídica y económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Tanto en el art. 5 de la Ley de IRPF como en el art. 3 de la Ley de I.S. constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de rentas por el sujeto pasivo durante un período determinado, definiendo seguidamente cuál sea la composición de dicha renta de forma analítica. Se trata de una magnitud económica, con una finalidad concreta, cual es el deber de todos los ciudadanos españoles a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, si bien con unas limitaciones previstas en el art. 31 CE, tales como:

Capacidad económica

Igualdad

Progresividad

No confiscatoriedad

De lo expuesto, quiere ello decir que cualquier indemnización que no tenga las limitaciones previstas en la CE estaría sujeta fiscalmente. Sin embargo existen determinados tipos de

rentas que por razones de índole política, social o coyuntural se declaran exentas de tributar por disposición expresa del art. 9 de la Ley de IRPF.

Este tratamiento, como exención, cambia el sistema de la legislación anterior que las consideraba como rentas no sujetas, lo cual supone en general una perfección, por lo que en principio, las indemnizaciones serían ingresos reales aunque no están gravados, aunque al ser ingresos exentos y sujetos al impuesto, están dentro de la norma del impuesto y por tanto han de cumplir las obligaciones formales, de gestión, de documentación, de comprobación, etc.

Con ello se ha intentado por el legislador dar un supuesto de rentas exentas cerrado, en lugar de utilizar conceptos generales, como por ejemplo existían en la anterior Ley en el art. 3.4 al decirse genéricamente «indemnizaciones que constituyan compesación de las pérdidas o deterioros de bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio», lo que permitió que los Tribunales resolvieran incluir como rentas no sujetas a otros muchos más supuestos de los previstos en la Ley o en su Reglamento. Por ello, la actual Ley pasa a enumerar de forma exhaustiva los supuestos admitidos, sin que puedan incluirse otros conceptos que la realidad política, social o coyuntural que, en constante cambio pudiera exigirse o desde las limitaciones impuestas por la propia CE.

En la actual redacción prima más que en la anterior lo que se puede llamar reenvío a otro sector normativo o autoridad, con renuncia a la primacía fiscal. Así, en el art. 9.1.d) se hace una remisión a la norma laboral que prevalece y completa a la norma fiscal y lo mismo ocurre en el apartado e), en el supuesto de indemnizaciones por daños físicos o psíquicos que hace una remisión a la cuantía legal (ya intentaremos localizar su significado) o a la que se fije judicialmente (concepto también impreciso).

B) Concreción del tema

De cuanto llevamos expuesto, podemos concretar que el tratamiento fiscal de las indemnizaciones tiene dos versiones: Como renta sujeta y como renta exenta.

Como renta sujeta, nos guste o no, lo cierto y verdad es que está definida como renta regular en cualquiera de las fuentes de generación (trabajo, actividad empresarial o profesional y los incrementos de patrimonio) y por tanto integra la base imponible.

Sin embargo dentro de este tema pueden existir, como existe actualmente, la polémica sobre la indemnización de arranque de viñas, conceptos y criterios discrepantes sobre el tratamiento fiscal de las indemnizaciones.

Sobre la renta sujeta y exenta por su interpretación restrictiva, es donde, por la actual redacción de la Ley, pueden surgir mayores discrepancias y polémicas, especialmente en las indemnizaciones por dolores físicos o psíquicos y, aunque aparentemente puede ser un concepto de poca trascendencia, no podemos olvidar que el fenómeno social del tráfico genera muchos miles de millones de pesetas al año. Con la actual redacción de la Ley puede provocar decisiones de la Administración e interpretaciones muy conflictivas para los ciudadanos afectados con una incidencia grave en las economías de las Compañías de Seguros, habida cuenta de que la sujeción al impuesto de las indemnizaciones, llevaría a los Tribunales a ele-

ESTUDIOS

var sus actuales criterios, puesto que no podemos olvidar que cuando dichos Tribunales fijan las cuantías lo hacen siempre pensando en el importe neto a favor del perjudicado.

La experiencia a estas fechas es nula, dado que el período de vigencia de la Ley no ha permitido que existan actuaciones de la Administración o si han existido no ha dado tiempo para que los Tribunales se pronuncien.

Sólo hay dos contestaciones de la Dirección General de Tributos de 18 de mayo de 1992 y de 31 de marzo de 1993 y 19 de abril de 1993 que no agotan el tema, puesto que en la primera de ellas se refiere al límite de los 25 millones de pesetas previsto en el art. 9.1.e) y la otra se refiere a un tema de retenciones, si bien fija un criterio de por sí polémico cuando define la exención de la indemnización en función de la existencia o inexistencia de reconocimiento legal o judicial en la generación de la renta.

Por otra parte, la Administración no ha calado con la profundidad necesaria los elementos integrantes de dichas indemnizaciones y, como decíamos al principio, tienen un componente de restitución total tanto del daño emergente, moral o lucro cesante.

La conflictividad se incrementa si tenemos en cuenta que en el concepto de restitución total entran no sólo derechos inmateriales sino también derechos materiales, que en la práctica judicial no se discriminan en el resultado final del fallo judicial, en el que se opta por cantidades globales a lo sumo individualizadas sólo a nivel personal de los perjudicados o separan los gastos médicos y los materiales del vehículo y alguno más, aunque en algunos Considerandos de las Sentencias se suele entrar en la justificación de los distintos parámetros que el juzgador ha tenido en cuenta para llegar a la cifra global como son: la edad, circunstancias familiares, profesión, situación económica, etc. etc; es decir mezclándose valores materiales e inmateriales. Por otra parte la redacción de la actual Ley, al fijar como requisito de la exención el límite de la fijación de la cuantía legal o judicial en base a la ley o a lo judicial, está contradiciendo el principio de paz social que debe imperar en toda cultura civilizada y democrática, judicializando los conflictos entre las partes intervinientes, cuando la tendencia actual es la desjudicialización y la intervención mínima de los tribunales en la resolución de los conflictos sociales, propiciándose la transacción, convenios entre aseguradores, arbitraje, intermediación de organizaciones de diverso tipo como ocurre en Europa.

C) Análisis fiscal de los distintos tipos de indemnizaciones

1) *Indemnizaciones por daños físicos o psíquicos a personas en la cuantía legal o judicialmente reconocida*

Según redacción del art. 9.1.e) la exención y no sujeción al tributo de tal tipo de indemnizaciones exige los siguientes requisitos: Que se trate de daños físicos o psíquicos a personas.

Que su cuantía esté legal o judicialmente reconocida.

Lo primero que habremos de plantearnos es si la exención se está refiriendo al valor del dolor físico o psíquico, en sentido estricto, con lo cual excluiría otros conceptos que arrastra necesariamente cualquier dolor, como son las consecuencias morales, y otros parámetros de orden material o inmaterial.

Lo primero sería conocer cuál ha sido la intención del legislador y para ello forzoso es acudir a la Exposición de Motivos de la propia norma y así nos encontramos que justifica la reforma en la necesidad de adaptación a los tiempos, los cambios sociales y el entorno internacional y, tras tanta ampulosidad, seguidamente se afirma que se incorpora el art. 9, que bajo una enumeración cerrada trata de salir al paso de los problemas interpretativos que venía generando el apartado cuatro del art. 3 de la Ley que se deroga. No cabe mayor contradicción en un legislador que justifica una reforma, en base a los cambios sociales, la adaptación a los tiempos y al entorno internacional y que legisla para un Estado constitucionalmente social y que en régimen tributario se rige por los principios de capacidad económica la igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad, y luego construye un instrumento como las exenciones, que son uno de los más importantes medios para lograr aquellos fines y hacer posibles los principios constitucionales, haciendo un alarde de enumeración cerrada y saliendo al paso, para tratar de impedir que sean los Tribunales los últimos intérpretes de la Ley como corresponde a un Estado democrático y de derecho.

Con tal antecedente, cualquier interpretación que hagamos resulta arriesgada, pero sí justificada, aunque sólo sea por tratar de ofrecer una panorámica de la situación y de las posibles soluciones preventivas.

Asumamos el riesgo y definamos al dolor físico o psíquico, como cualquier lesión, imitación, merma o menoscabo que sufra una persona en su salud o integridad física o psíquica. En general «lesión personal» concepto similar que utilizaba la anterior legislación y a el nos referiremos en lo sucesivo, por razón de síntesis.

Pues bien, toda «lesión personal», comporta una serie de de carácter material o inmaterial o moral y todas ella integran el concepto legal de «indemnización».

Como parámetros de carácter material están comprendidos a título enumerativo y como más frecuente y generalizados, los siguientes:

Gastos tanto presentes como futuros de médicos, farmacéuticos, hospitalarios, prótesis, rehabilitación, ambulancias.

Pérdidas de salarios, ingresos, beneficios, comisiones y, en general, cualquier renta económica dejados de percibir a consecuencia de las lesiones y los futuros que puedan dejar de percibir a consecuencia de las secuelas.

Pensiones provisionales que se acuerden durante la tramitación del proceso o tratamiento de las lesiones. Gastos de transporte o traslado del lesionado o de los familiares o acompañantes.

Gastos de transporte o enfermería en caso de Gran Invalididad en otras circunstancias. Objetos personales dañados en el siniestro. Menoscabo en las perspectivas de puesto de trabajo anterior, profesión, estudios, etc,

Como parámetros de orden inmaterial o moral serían:

Secuelas en sentido amplio, tanto físicas como psíquicas.

Privación o merma en las relaciones de ocio, distracción, deportes, etc.

La angustia o materialidad del propio dolor físico o psíquico.

ESTUDIOS

El riesgo que se asume en operaciones quirúrgicas sufridas o por sufrir en el futuro para restablecer las lesiones.

El cambio de la estructura en la vivienda.

Edad, profesión, estado, número de familiares a su cargo, situación económica del lesionado o de la familia próxima.

La pérdida o menoscabo en los placeres.

La pesadumbre, desconsuelo o angustia que puede producir en la persona el verse impedido como parapléjicos, invidentes, etc.

La pérdida de afecto o afectividad.

La pérdida de familiares, de su cariño y compañía.

El sufrimiento de los familiares que rodean al lesionado.

Las obligaciones que imponen a los familiares, la compañía de los lesionados graves.

El cambio de residencia que alguna vez se impone por razón de cercanía al lesionado o comodidad para traslados en los tratamientos.

Todo ello, como decimos al principio, a título meramente enumerativo.

Después de lo expuesto, fácilmente se comprenderá el porqué los Tribunales, cuando determinan una indemnización, no pueden entrar a una valoración individualizada exhaustiva de los distintos componentes o magnitudes, sino que ponderando todos ellos y alguno más, concluyan en indemnizaciones globalizadas o a lo más individualizadas en la forma antes dicha.

Es evidente que muchos de los parámetros de orden material, representen restitución de rentas que normalmente hubieran formado parte del hecho imponible o bien componentes en liquidación por vía de deducciones y la Administración financiera puede caer en la tentación de hacerlos tributar y declararlos sujetos y no exentos. Por ejemplo indemnización por pérdida de salarios, beneficios, renta, ingresos, etc, o indemnización por gastos médicos, farmacia, hospitales, rehabilitación, ambulancias, prótesis, enfermería, etc; porque no cabe duda de que el lesionado va a declarar lo realmente percibido y si no lo ha percibido por efecto de las lesiones, no lo va a declarar. Incluso puede ocurrir que se deduzcan gastos que son deducibles y de los que ha sido restituido, con lo cual, al final no los ha soportado.

La siguiente pregunta será, si es intención del legislador incluir como rentas exentas aquellas que forman parte de la indemnización en concepto de restitución de hechos económicos, que normalmente de no haber existido lesión hubieran formado parte del hecho imponible.

Sinceramente creemos que no están exentas, por razones de solidaridad o moralidad. Sin embargo, no estoy seguro desde la pura técnica jurídica, porque la definición del art. 9.1 e) no es conceptualmente precisa, al declarar exenta la indemnización como tal (reparación íntegra de forma total, tanto en el orden material como inmaterial y moral y tanto en lo que respecta al daño emergente como al lucro cesante), por los daños físicos o psíquicos, con lo cual quedaría comprendida en la exención todo lo que reciba el lesionado por tal concepto. Apoyaría esta interpretación de la exención, el hecho de que en la actual normativa falta la precaución

que toma el legislador de la Ley 44/78, al decir en el art. 10 del Reglamento del Impuesto, en el apartado 2.b) y c), que no están exentas las indemnizaciones que sean compensación de un gasto en el que hubiera incurrido el sujeto pasivo cuando dicho gasto fuese deducible en este impuesto y las destinadas a compensar la pérdida o deterioro de bienes o derechos cuando, además, se produzca la reposición o sustitución de los perdidos o deteriorados por otros iguales o equivalentes. Con ello resolvía cualquier duda que al respecto hubiera.

Esta omisión, ¿ha sido consciente o es fruto de la poca depurada técnica jurídica a la que habitualmente nos tiene acostumbrado el poder legislativo?. Sea cual sea la causa, lo cierto y verdad es que si la Administración cae en la tentación de hacer tributar a la parte de indemnización que se refiera a restitución de componentes del hecho imponible, no cabe duda que el ciudadano no prestará la conformidad y al final habremos o esperar a que los Tribunales digan la última palabra.

Otra cuestión es cómo se puede determinar la cuantía de la parte de indemnización que la Administración considerase como no exenta, partiendo de la experiencia práctica.

Ya hemos dicho varias veces que en la práctica judicial los Tribunales fijan cantidades globales en las que evidentemente se han tenido en cuenta los parámetros de orden material, moral e inmaterial, que hemos definido, pero sin individualizarlos. Generalmente nos encontramos con las siguientes partidas:

Una cantidad por días de curación, casi siempre en la misma cuantía por día, si bien puede variar, según el Juzgado, la edad, la profesión.

Otra cantidad por gastos médicos, farmacéuticos, hospitalarios, rehabilitación, etc.

Otra cantidad por daños materiales, como reparación del vehículo, grúa, traslado, gastos de funeral, entierro, etc.

Otra por secuelas, que depende de la gravedad, incapacidad y aquí se engloba todos los demás parámetros que valore el Juzgador a su libre arbitrio.

Además, en todas estas cantidades juega el principio de libertad y libre valoración de quien dicte la sentencia.

Cuando se trata de transacción o arbitraje entre las partes, generalmente, entre el perjudicado-lesinado y la Cia de Seguros, en las conversaciones, juegan todos los parámetros referidos, pero el resultado final siempre es una cantidad global por todos los conceptos.

Ante esta situación real y práctica, cuál debería ser la declaración y cómo valora la parte de indemnización no exenta, en el supuesto de que no lo estuviera y su tratamiento regular o irregular. Entendemos que en la práctica, ni el lesionado, ni la Administración, tiene elementos de juicio para fijar las bases y hacer una liquidación so pena de seguir el camino de las presunciones, valoraciones comparativas, indirectas, etc. Procedimientos que generalmente serán rechazados, sin soportes que permitan a la Administración construir una disconformidad.

Otro tema son las restituciones de los gastos médicos, farmacéuticos, hospitalarios, etc, que si son fácilmente identificables, por el soporte de los justificantes y que no puede ser objeto de deducción en la liquidación y sí le han sido restituidos.

ESTUDIOS

Decíamos que la exención exige dos requisitos: Uno el que acabamos de estudiar y otro que seguidamente veremos.

La cuantía de la exención tiene un límite, **que se fije por la ley (cuantía legal) o judicialmente.**

Por lo que se refiere a la **cuantía legal**, no existe norma alguna que regule la cuantía legal por daños físicos o psíquicos fuera del ámbito laboral, sino que rige el principio de libre apreciación y valoración de los Tribunales o de las propias partes, en los ámbitos de la transacción, arbitraje, peritación, etc.

El único antecedente legal de baremización de las indemnizaciones es referido a los accidentes de tráfico, constituido por una simple Orden Ministerial de 5 de marzo de 1991, que no tiene carácter vinculante para los Tribunales, ni para las partes y sólo es una mera recomendación a las Cias. de Seguros a los efectos de calcular el importe de las provisiones técnicas para siniestros pendientes de liquidación o pago.

Por otra parte, el legislador de la Ley de IRPF, no podía referirse a ella, puesto que por razón de su fecha le era desconocida.

Por ello, el límite de la cuantía legal, no es actualmente operativo al no existir normativa positiva que le sirva de soporte.

Bien es verdad que existen numerosos intentos y propuestas para establecer un sistema de valoración de los daños producidos en el ámbito de los accidentes de circulación (que constituyen la mayoría de las indemnizaciones que inciden en el art. 9.1 e) de la Ley), y actualmente existe un Anteproyecto de Ley de Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor y en el que literalmente se propone que «las indemnizaciones fijadas con arreglo a lo dispuesto en el número dos tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos del art. 9.1 e) de la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.»

Existe una última Consulta de 19 de abril de 1993 evacuada por la DGT, donde parecen deducirse dos temas concretos:

Uno, que recalca mucho la expresión del límite legal de la cuantía, añadiéndose que puede valer como baremo de dicha cuantía la O.Ministerial de 5 de marzo de 1991, pese a su carácter no vinculante para las partes, ni para los Tribunales y que sólo tiene una nota de recomendación a unos fines concretos, como dejamos dicho anteriormente. Lo que ocurre es que las cuantías que se fijan son muy bajas y le viene bien a la Administración admitirlas como cuantía legal.

El otro límite viene impuesto por la **cuantía judicialmente reconocida.**

Por judicialmente, en semántica hay que entenderlo como un adverbio relativo a lo judicial, es decir a juicio, procedimiento o administración de justicia en general.

Imponer este límite es aumentar la litigiosidad en proporciones notabilísimas, porque lógicamente nadie va a aceptar indemnizaciones, ni por el límite de la cuantía legal (sobre la base de la O.Ministerial de 5 de marzo de 1991), si no se fijan finalmente por los Tribunales, lo cual representa un retroceso en la paz social que es el fin de todo Estado de Derecho, con cultu-

ra europea. Precisamente lo que preocupa en Europa (a quien tantas veces evoca el Gobierno), es buscar las formas de resolver los conflictos sobre indemnizaciones por víctimas de la circulación, sin intervención de los Tribunales. Desde 1979 en que dentro del seno del Comité Europeo de Seguros se celebró un Coloquio Jurídico Internacional sobre esta materia, hasta el Coloquio de Avignon de 1991 organizado así mismo por el Comité Europeo de Seguros, han transcurrido unos cuantos años, pero el camino andado ha sido extraordinario. Los procedimientos no judiciales para regular las controversias entre aseguradores y asegurados pueden calificarse en:

Transacción.

Arbitraje.

Peritos.

Servicios internos de los aseguradores.

Comités de diverso tipo.

Departamentos específicos vinculados a los Organismos de Control de seguros.

Convenios entre aseguradoras.

El arbitraje está prácticamente admitido en todos los países comunitarios.

El sistema de peritos es una práctica habitual en Europa referido a los daños materiales.

La transacción tiene un carácter superior al resto de los sistemas por la ausencia de formalismos y el pequeño coste que le pueda suponer a los perjudicados. Está pasando a ser el medio más empleado.

Entre los países más desarrollados en materia de resolución extrajudicial de las controversias se encuentra Gran Bretaña, Dinamarca, Holanda, y Alemania, frente a otros países que mantienen básicamente un sistema judicial como respuesta al problema.

El estudio de la litigiosidad europea por daños personales es un tema preocupante a la vez que complejo. El ideal es mediante la transacción amistosa aliviar el gran número de asuntos atrasados en los juzgados y la consolidación de los principios de certeza y seguridad cons-truidos sobre la equidad, la racionada y la intervención mínima judicial. Las cifras en Europa sobre transacción entre el asegurador y la víctima son de la siguiente magnitud:

75% en Francia. 80% en Bélgica. 95% en Luxemburgo.

98% en Alemania

99% en Irlanda. 99,60% en Holanda.

En España, el cálculo, en el caso más favorable, está en el entorno del 55 al 60%.

En definitiva, en Europa existe una cultura de conciliación y arbitraje a la que debe incorporarse rápidamente España, so pena de quedarnos como en muchas otras cosas «los últimos de la fila». Resulta paradójico que el legislador financiero desconozca esta realidad y con su técnica está propiciando la total judicialización de los procedimientos sobre accidentes de circulación, porque está claro que hasta que este tema se aclare, ningún perjudicado o su Abogado consciente o conocedor de la problemática, van a negar a soluciones transaccio-

ESTUDIOS

nales, cuando es esto último lo que habría de potenciar desde el Gobierno para evitar una mayor carga de trabajo en los Juzgados y Tribunales.

Es evidente que en todo accidente de tráfico, con lesiones importantes, se abre un proceso durante el cual, en la mayoría de los casos, se llega a transacciones amistosas entre las partes y la Cia. Aseguradora, quedándose reducido el juicio a la mera sentencia penal, aunque en muchos casos, incluso se archiva, una vez que el perjudicado renuncia en estos casos, ni la sentencia penal, entra al tema civil puesto que previamente el perjudicado ha renunciado por haber sido indemnizado, ni en las actuaciones aparece resolución judicial alguna en la que de alguna manera se hable de la cantidad concreta. Ante esta situación puede entenderse por la Administración financiera, que no existe cuantía judicial.

A la vista de lo anterior debemos plantearnos si la transacción amistosa podría entenderse de forma similar a lo judicial. Es decir, si la cuantía fijada en transacción amistosa por arbitraje, peritación o por cualquier procedimiento similar a la transacción, podría entenderse como cuantía judicialmente reconocida.

El tratamiento legal de la transacción viene impuesto por los arts. 1809 y siguientes del C.Civil, definiéndose como aquel acuerdo por el cual mediante recíprocas concesiones se elimina el pleito y pone fin a un proceso planteado o susceptible de plantearse. En el art. 1816 del C.Civil se preceptúa que la transacción tiene para las partes la autoridad de cosa juzgada, incluso cuando la transacción sea judicial puede seguirse el procedimiento de apremio para exigirse el cumplimiento de lo transado.

Sobre el alcance procesal de la transacción hay comentarios doctrinales y jurisprudenciales muy variados, pero tratándose de un acto con autoridad de cosa juzgada para las partes, parece que existe un cierto criterio pacífico para equiparar la transacción a la sentencia judicial dada la claridad del contenido del art. 1896 del C.Civil.

Si ello fuera así, parecería tenerse resuelto el enorme problema que hemos indicado anteriormente en orden a evitar la litigiosidad, que por otra parte en un Estado de Derecho sería difícil de entender, y que un Tribunal dijera que sólo por el tratamiento fiscal de una cuestión, hubiera que necesariamente provocar o implicarse en un proceso judicial que fácilmente se resolvería por la vía de la transacción. Es más propio de un Estado de Derecho que la litigiosidad quede reducida a conflictos entre los ciudadanos, pero nunca tendría explicación que sin existir conflicto entre las partes y sólo por la trascendencia fiscal del hecho se judicializasen las indemnizaciones de las víctimas para así obtener la calificación de exentas.

Igualmente quedaría sin valor la Ley 36/88 de 5 de diciembre sobre Arbitraje, si como parece conveniente y así se está propiciando los perjudicados sometiesen a árbitros la cuestión litigiosa y cuyo laudo final tiene también el carácter de cosa juzgada de tal forma que incluso en el art. 53 de dicha Ley se dice que su ejecución forzosa se efectuará por los trámites establecidos para la ejecución de sentencia firme.

No cabe duda de que si la Administración en su habitual terquedad hace uso del concepto estrictamente semántico de la **cantidad judicialmente reconocida**, estamos seguros que en la Administración de Justicia encontraremos la comprensión suficiente para buscar un instrumento válido procesalmente y dar por cumplido el requisito de lo que la Administración entien-

de como cantidad judicialmente reconocida, como por ejemplo provocar cualquier tipo de resolución judicial dentro del procedimiento en el que recogiendo las cantidades indemnizadas, da por cumplida la acción civil en controversia o cualquier otro trámite procesal que tenga su equivalencia a cuantía judicialmente reconocida.

En cualquier caso, estamos seguros que los Tribunales tendrán un criterio mucho más abierto a la interpretación no semántica y mucho más amplia de la referencia a lo judicial como límite de la exención.

Otro tema es, **cuál sería la declaración y liquidación de las indemnizaciones recibidas si no estuvieran exentas por cualquiera de las matizaciones que llevamos dichas.**

Pueden plantearse dos tratamientos:

- 1.- Como incremento de patrimonio y,
- 2.- Como rentas de trabajo, incluido en el art.25. d) de la Ley.

En la primera opción, el ingreso de la indemnización en el patrimonio del perjudicado eminentemente constata un aumento de valor que representaría una variación patrimonial en el indefinido concepto del que se habla en el art. 44 de la Ley. El problema surge a la hora de su valoración, puesto que ni hay transmisión, ni hubo valor de adquisición en lo referente a los daños físicos y psíquicos, ni puede determinarse el período de permanencia en el patrimonio, puesto que la integridad física o psíquica de una persona y los daños inmateriales o morales y la salud al no pertenecer al comercio de los hombres no puede integrar el patrimonio de una persona, con lo cual tendría en la liquidación la misma incidencia en la cuota que si se hiciera su tratamiento por la vía del art. 25 d).

Por otra parte, difícilmente puede entenderse que la compensación económica por pérdida de la integridad física o psíquica de la salud, pueda constituir hecho imponible tributario, puesto que su encaje en la Ley como rendimiento de trabajo es una de las muchas aberraciones conceptuales a las que nos tiene acostumbrado el legislador fiscal, y lo mismo ocurre si se enmarca como incremento de patrimonio, puesto que la pérdida de un miembro del cuerpo humano (una pierna, la visión, la memoria, paraplejia, etc), ni puede ser rendimiento de trabajo personal ni una alteración en el patrimonio personal, lo cual nos llevaría a plantearnos si realmente estamos en presencia de una sujeción al impuesto inconstitucional, dado que la capacidad económica de la víctima en su origen (indemnización) no ha devenido por un hecho económico, sino siempre a consecuencia de una desgracia personal. Este origen en su fuente, al igual que en los premios de lotería y otros (aquí por la fortuna y allí por el infortunio), no puede calificarse de rentas, ni tener el tratamiento del Impuesto Sucesorio (donde también puede darse el origen del patrimonio de una persona). Otra cosa será las rentas o ingresos que produzca a partir de su titularidad en el patrimonio personal, porque ya sí puede tener cabida el principio constitucional de la capacidad económica, igualdad y progresividad. En resumen, la indemnización por daños físicos o psíquicos no representa una capacidad o magnitud económica previa, sino que es algo que entra en el patrimonio de la víctima a consecuencia de una desgracia personal. Los rendimientos posteriores de esa indemnización si constituye hecho imponible. No pertenece previamente al patrimonio. No responde al concepto de renta real obtenida de una actividad o hecho económico. Se trata de compensar un dere-

ESTUDIOS

cho fundamental de la persona que ha sido violado, previsto en el art. 15 de la Constitución Española: derecho a la vida y a la integridad física y moral).

2) Otro tipo de indemnizaciones previstas en el art. 9 de la Ley

Serían las siguientes:

a) Las prestaciones públicas por actos de terrorismo.

No tiene mayor polémica y queda claro que ha de ser de carácter público, extraordinaria y exclusivamente referida a actos de terrorismo. Su definición es tan concluyente y sin límites de cuantía que no permite mayor divagación sobre el tema.

Hay que aclarar que no puede asimilarse el concepto de acto de terrorismo al de «acto de servicio». Eso sí, puede existir una víctima en acto de servicio, pero siempre que concurra en acto de terrorismo, como por ejemplo un Policía que en cumplimiento de su deber sufre daños por un acto de terrorismo.

b) Las prestaciones reconocidas al sujeto pasivo por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente, así como las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva Entidad Gestora.

El tema tampoco tiene mayor importancia, porque sólo están exentas todas las prestaciones que tengan el carácter de públicas y nunca cuando no tengan tal carácter. Es decir, tiene que ser una prestación otorgada por la Seguridad Social o las entidades que la sustituyan, y siempre que su cuantía no supere el límite de la Disposición Adicional 11 de la Ley.

En este sentido no están exentas:

Las ayudas equivalentes a la jubilación anticipada, aunque las otorgue una entidad colaboradora como pueden ser los Fondos de Empleo.

La pensión complementaria por invalidez otorgada por una Mutualidad.

El pago de una indemnización prevista en Convenio Colectivo por inválidez permanente.

Las prestaciones por desempleo que no tengan el carácter de pública y sean abonadas por la empresa.

c) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio de los funcionarios de la Administración Pública.

Se sigue el mismo criterio anterior, es decir, está exento siempre que se otorgue por una entidad pública y responda al concepto de pensión por inutilidad o incapacidad permanente.

d) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de Convenio, pacto o contrato.

Está clara la remisión de la norma fiscal a la norma laboral, por lo que cualquier cuantía prevista en el Estatuto de los Trabajadores o en la Ley de Procedimiento Laboral está exenta y el exceso de indemnización tributaría por el art. 25 de la Ley.

El concepto de despido o cese del trabajador hay que entenderlo en un sentido amplio incluso cuando sea por regulación de empleo por causa tecnológica, económica o fuerza mayor, siempre que el trabajador no sea contratado nuevamente por la misma empresa.

Sin embargo no está exenta la ayuda equivalente a la jubilación anticipada en términos previstos en la Ley 27/1984 de 26 de julio sobre Reconversión y Reindustrialización.

Sí están exentas las indemnizaciones pactadas en conciliación o convenio siempre que no excedan de los límites establecidos en la norma laboral.

Se admiten las cantidades convenidas en conciliación, siempre que no excedan de lo previsto en la norma laboral.

No estarán exentas las indemnizaciones suplementarias por despido siempre que excedan de lo previsto en la norma laboral.

D) Tratamiento sancionador

El poder sancionador del Estado transcurre por dos vías:

Por la vía del Código Penal cuyo enjuiciamiento y sanción corresponde al Poder Judicial.

Y el poder sancionador administrativo que corresponde a la Administración, confluyendo en ambos como fin la represión o punición ante la comisión de un ilícito.

En el presente caso nos referiremos al poder sancionador de la Administración, que está subordinado a los principios del orden penal y a su vez al Poder Judicial por virtud del art. 117 de la Constitución Española, y así lo tiene declarado la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/83 de 3 de octubre.

Por otra parte, «el ius puniendi» del Estado está sometido a los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad. En virtud de dichos principios no pueden existir tipos abiertos ni borrosos, es decir, tiene que existir una adecuada descripción de la conducta sancionable, sin que quepa la objetividad, ni el mero incumplimiento, sino que se exige un «dolo o culpa» de acuerdo con la definición del C.Penal, como elemento esencial para la calificación de infracción, lo cual significa tanto que no cabe hablarse de infracción tributaria sancionable, cuando el actor ignore la antijuricidad de la conducta por efecto de alguna laguna interpretativa, o por que la interpretación que el contribuyente haga de la norma sea razonable o no se hayan captado las numerosas y cambiantes normas tributarias que tiene que cumplir. A estos efectos es sumamente interesante la Sentencia N° 76/1990 de 26 de abril.

Con el anterior criterio, muy consolidado y pacífico en la jurisprudencia, y a la vista de lo polémico que resulta todo el tema expuesto sobre indemnizaciones, no cabe la menor duda que en cualquier controversia que se plantee con la Administración Tributaria, no merecerá la consideración de sancionable y sólo daría lugar a meras rectificaciones de las liquidaciones tributarias practicadas.

Con este estudio, no hemos pretendido agotar el tema, y el hecho de que hayamos dedicado más espacio al tema de las indemnizaciones por dolor físico o psíquico, es debido a que conceptualmente es el más indefinido, más polémica puede producir y más variación ha sufrido.

ESTUDIOS

do en la nueva Ley, amén de que no es tema que haya saltado a la palestra de los Tribunales, y sólo ha merecido tres o cuatro resoluciones de la Dirección General de Tributos, en las que nunca ha entrado a analizar con profundidad el problema. Por otra parte, la incidencia de las indemnizaciones por daños físicos y psíquicos como ya hemos dicho representa miles y miles de millones de pesetas en las economías de las Compañías de Seguros, al mismo tiempo que representa en la generalidad de los casos verdaderas tragedias en la familias por efectos del fenómeno social irreversible de la circulación y del tráfico.

El tema queda abierto a la polémica, y no creo que la Administración Financiera dé una solución de humana solidaridad social, con lo cual cualquier víctima tendrá que soportar la precaución y la incertidumbre de un proceso judicial en un largo tiempo o llegar a una transacción que evite aquella incertidumbre y dilatación temporal, aunque luego se encuentre con la terquedad de la Administración Financiera que le obligue a tener que acudir finalmente a los Tribunales y que le otorgue la exención. Ante este panorama sólo caben dos soluciones, o la Administración admite como exenta, no sólo la cuantía reconocida judicialmente sino también la efectuada por transacción o arbitraje, o el Poder Judicial se va a encontrar con la judicialización de todos los accidentes de tráfico, lo que motivará un cúmulo de nuevos expedientes que empeoren la tan tradicional tardanza del resto de los procedimientos judiciales. En definitiva, la paz social, la seguridad jurídica y el principio de intervención mínima, por los suelos.

ESTUDIOS

LA APLICACION DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMUN EN OTROS AMBITOS. ESPECIAL REFERENCIA AL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO^(*)

Francisco ESCRIBANO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

Sumario

1. Planteamiento de la cuestión. La DA Quinta de la Ley.
2. Ordenamiento tributario y Constitución: breve reseña de una experiencia.
3. El RD 803/1993: una tercera vía de aplicación normativa en materia tributaria.
4. Acerca de ciertas notables carencias: la vía administrativa previa.
5. Corolario.

(*) Texto de mi intervención en el Curso organizado por la Escuela Provincial de Estudios Locales de la Diputación de Cádiz bajo el título *La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común*.

ESTUDIOS

1. Seguramente Vds. no se habrán preguntado qué hace un Catedrático de Derecho Financiero en unas Jornadas sobre la LPAC, o quizás lo hayan hecho sólo quienes hayan leído la DA Quinta de la LPAC y, aún se lo habrán contestado, los que además conozcan el contenido de lo dispuesto en el art. 107.4 LPAC.

Curiosa situación la de quien les habla: habrá de justificar incluso la razón de su intervención. Espero que ésa sea una de las conclusiones a que podamos llegar al final: que no era del todo superflua mi intervención.

Pero comencemos por el inicio, o para decirlo en atención a las fechas en las que nos encontramos en términos de concurso de agrupaciones, por la *presentación*.

La DA Quinta de la LPAC dispone «1. *Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular, los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.*

2. *La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará lo dispuesto en los arts. 153 a 171 de la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma» y, por su parte, el art. 107.4 de la misma norma establece «Las reclamaciones económico administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica».*

Tras esta lectura serán mayoría, si no unanimidad, quienes piensen: si eso es así, ¿A qué gastar una hora en glosar tan claras normas?

Si Vds. me lo permiten contestaré esa pregunta a *la gallega*, es decir, con otras tres: ¿Qué ha venido a traer esta Ley, desde la perspectiva constitucional, que no hubiera?. ¿Hasta qué punto esas *mejoras* no pueden ser aplicables en el ámbito tributario? y, para terminar, si respondemos afirmativamente a la anterior, ¿Qué extraña o inconfesada razón mueve al legislador a disponer en la Adicional Quinta lo que dispone?

Un elemento de juicio de esta decisión se pudiera encontrar en la Exposición de Motivos del RD 803/1993, al que luego nos referiremos en extenso, en donde puede leerse «La DA Quinta de la Ley, consciente de las peculiaridades de las actuaciones administrativas en materia tributaria, permite que los procedimientos tributarios se rijan por su normativa específica, **sin perjuicio de la aplicación subsidiaria de aquélla**» (subrayado, obviamente, nuestro).

La propia Exposición de Motivos explicará cuándo entra en juego esta subsidiariedad: en aquellos supuestos en los que en ausencia de una regulación exhaustiva y completa de los procedimientos que se limitan por tanto a señalar algunas especialidades, se someterán «...en gran medida a los preceptos generales del procedimiento administrativo, dado su carácter supletorio».

Este planteamiento general, pacato aunque no criticable desde la perspectiva de la *pax civium*, se compadece malamente con lo que de inmediato se dirá en la Exposición de Motivos del RD 803/1993: el reconocimiento de que mediante el mismo se llevan a cabo *modificaciones* en determinados procedimientos tributarios. Aunque estas *modificaciones* posteriormente se concreten en una regulación propia de los plazos para su resolución o de los efectos de la falta de resolución dentro de los plazos correspondientes.

Pero no adelantemos el cuplé que estamos aún en la presentación.

La primera de las cuestiones era ¿Qué ha venido a traer esta Ley desde la perspectiva constitucional que no hubiera?. No voy a reiterar aquí ideas que han venido exponiendo de forma espléndida quienes me han precedido en el uso de la palabra, pero sí me quiero referir a las más señaladas de forma siquiera telegráfica.

No descubro nada nuevo si digo que desde el punto de vista constitucional constituye una garantía para el ciudadano que la Administración decida, responda, actúe, en suma, procedimiento mediante, es decir, la propia existencia de una concatenación de actos susceptibles de ser controlados porque han de ajustarse al principio de tipicidad, constituyen una garantía del cumplimiento de los principios recogidos en el art. 103.1 CE¹.

Si esto es así no menor virtud estará en facilitar el conocimiento de ese procedimiento común: es decir, la tendencial idea de simplificar que subyace en la Ley, con independencia de que, como bien ha puesto de relieve PAREJO, común no es lo contrario a especial, sino más bien a lo peculiar o particular.

Así, si nos atenemos a lo que ha dicho la Jurisprudencia del TC, la interpretación del adjetivo *común* aplicado al procedimiento debe ir en la línea de entender «...la determinación de los principios o normas que, por un lado, definen la estructura general del iter procedimental...de la actividad jurídica de la Administración y, por otro, prescriben ...las garantías generales...en el seno del procedimiento» (STC 227/1988).

En definitiva a lo que aspira, y en parte hemos visto que cumple, la nueva Ley es a regular lo común, la regulación de los institutos jurídicos necesarios de toda actividad administrativa que debiendo desarrollarse por un cauce procedimental está dirigida a producir actos jurídicos. Garantizará así la unidad de fondo o última totalidad de la actividad administrativa. Se trata de la ordenación de los institutos a utilizar en el desarrollo de la actividad administrativa y que, al tiempo, estos impregnen toda la actividad de la Administración en los diversos subsectores del ordenamiento. El planteamiento de la Ley parece que responde a estas ideas y es plausible, no así su contenido dispositivo en el que no se plasma con plenitud el referido planteamiento, como Vds. ha podido oír a lo largo de estas sesiones.

Así, en opinión de PAREJO, **contrasta** claramente el planteamiento general y su plasma-ción en los tres primeros artículos de la LPAC en relación con la DA Tercera que extrae la consecuencia de dicho planteamiento: las regulaciones de los procedimientos administrativos son necesarias por no suplidas por las del procedimiento común lo que conlleva que deba procederse a la adecuación a la Ley de las precisas regulaciones procedimentales con el contenido de las DDAA Quinta a Octava que suponen un importante «*desfallecimiento del sistema*,

¹ Al procedimiento se referirá Luciano PAREJO como «a la combinación normativa de actos con efectos jurídicos causalmente vinculados entre sí; combinación, que determina una sucesión ordenada de los actos constitutiva del cauce a través del cual se cumple la actividad de la Administración Pública dirigida derechamente a producir consecuencias en el mundo del Derecho» «Objeto ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común» en **La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento Administrativo Común**, Jesús Leguina Villa y Miguel Sánchez Morón (cds). Madrid. Tecnos. 1993.

ESTUDIOS

cuando no una verdadera anulación del mismo». Y tres serán los puntos en que se apoya la opinión de PAREJO en el diagnóstico que también yo asumo:

1. La exclusión del procedimiento administrativo común de los procedimientos disciplinarios.
2. La remisión a su normativa específica de la revisión en vía administrativa de actos en materia tributaria y de la seguridad social.
3. El deslizamiento hacia la *subsidiariedad* de la eficacia del procedimiento administrativo común respecto de las regulaciones de los procedimientos tributarios, así como la de los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social y para la extensión de actas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social.

El diagnóstico no puede ser más pesimista y negativo: se ha infringido así la función constitucional misma del procedimiento administrativo común y se conculcan directamente las garantías que su propia existencia pudiera comportar.

No podemos sino concluir en un juicio «*adverso y severo*» que merece la «*injustificada sustracción de dicho objeto de determinados ámbitos indudablemente pertenecientes a él*», tanto desde la perspectiva de la globalidad, como desde el análisis de institutos específicos, como es la fijación de plazos, a fin de explicitar el derecho a un procedimiento sin dilaciones injustificadas o la regulación de la negligencia administrativa en la resolución de procedimientos con la nueva regulación del silencio administrativo.

En suma, para no reiterar ideas que Vds. ya conocen, sorprende que pueda afirmarse la exclusión del ámbito de aplicación de esta norma de la actividad administrativa en el orden tributario cuando en aquella se fijan los principios constitucionales de eficiencia y servicio a los ciudadanos, actuando el principio de eficacia que consagra el art. 103 CE, es decir, un principio instrumental implícito en la noción constitucional de servicio al interés general.

2. En el contexto en el que acabo de terminar surge de inmediato la necesidad de responder a la segunda de las cuestiones que nos hacíamos. ¿Hasta qué punto la plasmación de esos principios constitucionales no pueden ser aplicables en el ámbito tributario? y, para terminar, si respondemos afirmativamente a la anterior, ¿Qué extraña o inconfesada razón mueve al legislador a disponer en la Adicional Quinta lo que dispone?. Ambas cuestiones están indisolublemente ligadas por lo que hemos de intentar contestarlas de forma conexa.

Es evidente que nadie en su sano juicio –lo que si me permiten Vds. la disgregación no es cuestión que debemos rechazar por principio cuando del legislador español hablamos– puede responder negativamente a la primera de las cuestiones planteadas. ¿Será acaso que en el ordenamiento tributario se ha producido ya esa plasmación con anterioridad?

La cuestión no es baladí, aunque a alguno pueda parecerle retórica. En nuestra opinión se trata del problema nuclear del ordenamiento tributario a partir de la existencia de una Constitución, una Constitución normativa, jurisdiccionalmente protegida.

Esta constituye la razón última de justificación de todo el razonar jurídico y es, al mismo tiempo, el fundamento primero de todo el ordenamiento. Al mismo tiempo la Constitución

contiene un conjunto de controles verticales que la convierten en el fundamento objetivo del discurrir jurídico en torno al sistema de garantías que, con independencia del sujeto en cuyo favor se constituyen, tienen como finalidad predeterminar un modo de producción jurídica, tanto en su procedimiento cuanto en su contenido. De ello encuentra paradigmático reflejo el Derecho Financiero en su doble vertiente de derecho de los ingresos y de los gastos.

Pues no se trata de una mención, la de la norma constitucional, que adorne el gesto o enriquezca el discurso, sino de una presencia activa en el ordenamiento y, por tanto, en el razonamiento que lo articula. No se agotará la permeabilización del ordenamiento financiero por la norma constitucional en una simple enumeración –y su exégesis– de los preceptos que inmediatamente hagan referencia a estas cuestiones. Se tratará, por el contrario, de articular todo el razonamiento sobre el presupuesto constitucional, desde el dato constitucional, ya en el análisis de los principios que informan el ordenamiento en su conjunto, cuanto en la interpretación de cuestiones que indirectamente están contempladas en el texto constitucional: irretróactividad de la norma tributaria, alcance del deber de colaboración con la Administración tributaria, seguridad jurídica o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en la aplicación de las normas. Así como aquellos que directamente contemplan aspectos inmediatamente implicados en el objeto de estas páginas: el procedimiento mediante el que deben producirse los actos administrativos y las garantías que para los ciudadanos tal preordenación de la actividad administrativa implica.

La Reforma Tributaria iniciada en 1977 supone no sólo la más atrevida alteración de los parámetros tributarios desde 1845 sino que, dato insuficientemente subrayado, para poder aplicarla y desarrollarla ha sido necesaria –y en parte así se ha hecho– una profunda modificación de los hábitos tributarios. Tales que incluso tras la Ley 10/1985 de Reforma de la Ley General Tributaria, ésta no es más que una referencia histórica en la mayoría de las cuestiones fundamentales: Innecesariedad de sus preceptos «dogmáticos», insuficiencia de sus parámetros conceptuales, esclerotización de sus esquemas procedimentales. Diagnóstico no por extremado menos cierto, si nos atenemos a los datos que proporcionan esas conclusiones.

En primer lugar, el ya comentado dato constitucional y su significado en el ámbito de los principios informadores del ordenamiento.

En segundo lugar, el contenido de la reforma tributaria que ha venido a ilustrar el estrecho esquema dogmático tributario que subyace en la LGT.

En tercer lugar, el práctico reconocimiento de la inadecuación de los esquemas procedimentales de la LGT que impone la amplia y profunda reforma de la Administración Tributaria que se ha venido llevando a cabo al hilo de la reforma del sistema.

La Constitución, anclaje y raíz de todo el ordenamiento, se constituirá, por eso, en el origen y fundamento del razonamiento jurídico, como ya se apuntó. De ahí que la norma tributaria codificadora, la LGT, habrá de ser analizada, según vimos, sin olvidar la sobrevenida asimismo codificación que la norma fundamental constituye. Convendrá ahora afrontar la tarea de enuclear aquellos principios que informan el procedimiento, constituyendo así el marco jurídico constitucional en el que la actividad administrativa deberá desarrollarse.

ESTUDIOS

Del procedimiento sólo nos advertirá la Constitución que la ley habrá de regularlo, así como el objetivo al que está llamado, a saber, la producción de los actos administrativos, en cuyo desarrollo se garantizará, cuando proceda, la audiencia del interesado. La relatividad de su concepto, íntimamente dependiente del efecto jurídico del acto a que dará lugar, ya fue puesta de relieve por la mejor doctrina². Mas a los efectos que aquí interesa, convendrá subrayar que la idea de procedimiento es consubstancial a la idea de actuación legal y legítima de la Administración: no es concebible la emanación de un acto administrativo sin que su producción se haya realizado mediante procedimiento. De aquí que, como una especie de **a priori** categórico, haya que comenzar con precisar la idea de procedimiento y los principios constitucionales que lo fundamentan.

Garantía del interés público y garantía de los derechos de los ciudadanos, como doble fundamento de la exigencia constitucional de este procedimiento (art. 105 c), que ya recogía la Exposición de Motivos de la LGT. Acerca de la posibilidad de configurar un **procedimiento tipo** la de la LPA nos advertía «La Ley ha huido ... de la ordenación rígida y formalista de un procedimiento unitario en el que se dan todas aquellas actuaciones integradas como fases del mismo y, en consecuencia, no regula la iniciación, ordenación, instrucción y terminación como fases o momentos preceptivos de un procedimiento, sino como tipos de actuaciones que podrán darse o no en cada caso, según la naturaleza y exigencias propias del procedimiento de que se trate». Acerca de las carencias de la actual normativa, otros antes de mí ya se han pronunciado y no quiero insistir.

Procedimiento que se constituirá en el medio de actuación de la Administración a la vez que instrumentó mediante el que ésta se somete a la ley y al Derecho, garantía, pues, de la objetividad con la que la Administración servirá a los intereses generales.

Hace ya algún tiempo la doctrina señalaba la sólo aparente parquedad de las referencias constitucionales al procedimiento, al tiempo que predicaba de éste aquellos principios que el art. 103.1 formulaba en relación con la forma de actuar de la Administración Pública: objetividad, imparcialidad, legalidad y eficacia serán así otros tantos principios informadores del procedimiento administrativo en cuanto éste es llamado a garantizar que el funcionamiento cotidiano de la Administración cumple con las exigencias y requerimientos de la Constitución³.

Mas no se tratará sólo de encontrar anclajes específicos, las relaciones de la Administración con el ciudadano adquieren, en el marco constitucional, una nueva dimensión, en el que la participación de éstos en la cosa pública ocupa lugar estelar. Derecho a participar en los asuntos públicos, configurado como un derecho susceptible de especial garantía constitucional que, al tiempo que garantiza del particular, pretende asegurar a la propia Administración la necesaria colaboración para afianzar la oportunidad y corrección de sus decisiones sin olvido de la propia aceptabilidad social de éstas, es decir, la eficacia de su actuación.

² SANDULLI, **El procedimiento administrativo**. Milano. Giuffrè. 1959. Entre nosotros, véase el excelente trabajo del profesor Francisco LOPEZ MENUDO «Los principios generales del procedimiento administrativo» **RAP** 129 (1992).

³ Tomás-Ramón FERNANDEZ RODRIGUEZ, «Los principios constitucionales del procedimiento administrativo» en **Gobierno y Administración en la Constitución (I)**. Madrid. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. 1988.

Este planteamiento genérico del Profesor Tomás-Ramón FERNANDEZ adquiere peculiares matices en el ámbito tributario, cuando una de las notas caracterizadoras del más profundo cambio habido en el seno de la actividad administrativa de aplicación de los tributos ha sido, precisamente, la masiva participación ciudadana en esa actividad, participación sin la que hoy es literalmente imposible la aplicación de tributos de masas como son los esenciales del sistema: Renta o IVA.

Dos principios aún son predicables del procedimiento con una raíz exquisitamente constitucional: nos referimos a la proscripción constitucional de la indefensión, así como a que el procedimiento se produzca sin dilaciones indebidas. Con frecuencia la doctrina administrativa ha propugnado, sin mayores repugnancias, la aplicación de los principios contenidos en el art. 24 de la Constitución al procedimiento administrativo. De ahí que se prediquen de éste los principios apenas enunciados y se hayan aplicado formulaciones de la jurisprudencia constitucional a este procedimiento que procedían de problemas generados al hilo del estricto objeto de su art. 24. En nuestra opinión es evidente que la mayoría de las garantías que la Constitución enuncia en relación con el proceso, es decir, en relación con el derecho a la tutela efectiva de jueces y tribunales, puede ser predicada de la aplicación que del derecho lleva a cabo la Administración mediante la aplicación del procedimiento administrativo.

Pero no todo ni siempre, o dicho de otro modo, la mimética aplicación de esas formulaciones en el ámbito del procedimiento administrativo no parece tan clara, y es posible encontrar en muchas ocasiones matices y prevenciones por parte de la Jurisprudencia Constitucional. Ejemplo de este entendimiento puede encontrarse, si bien matizadamente, en la Sentencia que resolvía acerca de la constitucionalidad de varios aspectos de la reforma de la LGT mediante la Ley 10/1985 (STC 76/1990).

Mas quede ya señalada esta tendencia a no admitir la aplicabilidad de todos y cada uno de los principios y garantías del proceso judicial en el ámbito del procedimiento administrativo, sobre todo cuando en nuestro ámbito, esas garantías y esos principios se pretenden enunciar respecto de los que informan el procedimiento judicial penal, sin que sea posible evitar a quien los oye, los ecos y las reminiscencias de una periclitada asimilación de lo tributario a lo penal, ya ampliamente superada. Ya la STC 21/1981 declaraba incluso la no aplicación inmediata del art. 24.2 CE, al estar orientado hacia el proceso judicial penal, al régimen disciplinario. Mientras el párrafo 2 del art. 24 asegura la «tutela efectiva» mediante el correcto juego de los instrumentos procesales, su párrafo 1 lo hace constituyendo el «acceso al mismo proceso» en el objeto central de la garantía (FJ 2 STC 46/1982).

No obstante esa prevención o matizada aplicación clónica de los principios del proceso en el ámbito del procedimiento administrativo que ha hecho en muchas ocasiones el TC, sí creemos que en muchas ocasiones es posible propugnarla.

Aunque en relación con la potestad sancionadora, el TC ha presentado el procedimiento administrativo como la necesaria observancia del actuar de la Administración a fin de preservar las garantías de los derechos de los ciudadanos. Defensa previa y procedimiento, como objetivo e instrumento para lograr la «garantía del orden constitucional» (FJ 3 STC 18/1981). Será así considerado el procedimiento como un instrumento de participación del ciudadano que al tiempo posibilita su defensa previa a la toma de decisión por parte del órgano administrativo. En relación con la indefensión, prosrita constitucionalmente, se ha extendido por

ESTUDIOS

el Tribunal no sólo a la imposibilidad de defenderse, sino que es asimismo apreciada en aquellos casos en los que se produzca «una disminución indebida de las posibilidades legales de defensa» (FJ 2 STC 9/1982). Siempre refiriéndose al procedimiento sancionador, la STC 18/1981 nos advertirá acerca de la no referencia literal a la potestad sancionadora de la Administración en el art. 24 y su consiguiente no automaticidad en la aplicación de sus principios, es decir, la aplicación de las garantías establecidas en el procedimiento administrativo no puede ser ciertamente literal aunque una interpretación finalista de la Constitución lleva al Tribunal a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 en materia de procedimiento han de ser aplicables...en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto...No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional ...» (FJ 2 STC 18/1981).

Quiere cierto sector doctrinal que esa exigencia de procedimiento para la toma de decisiones administrativas (sancionadoras) como requisito para no producir indefensión en el ciudadano, es un requisito predicable de todo tipo de decisiones, o lo que es lo mismo, se configurará así el procedimiento administrativo como el instrumento mediante el que el ciudadano tiene la posibilidad de defensa previa a la toma de decisión, tesis, en nuestra opinión, sin bien llena de buenas intenciones, de difícil virtualidad en el ámbito tributario, según se verá. Aunque no obstante tiene la virtud, entre otras, de propugnar una idea de procedimiento cargada de garantismo, es decir, el procedimiento es al tiempo exigencia jurídica y garantía para el ciudadano en sus relaciones con la Administración. El procedimiento administrativo, en cuanto posibilita la defensa previa a la toma de la decisión, *«es sencillamente imprescindible para asegurar la proscripción constitucional de todo tipo de indefensión que es el valor esencial que está en la base del art. 24 de la Constitución»*.

Esa relativa judicialización del procedimiento administrativo, matizadamente admitida por el Tribunal Constitucional, supone una serie de garantías y el cumplimiento de algunos principios básicos, que siguiendo a la doctrina citada podemos resumir así: en primer lugar, el derecho a ser informado del objeto del procedimiento y sus efectos; el derecho a la presentación de pruebas y a la formulación de alegaciones, así como a rebatir las contrarias, mediante examen contradictorio o cualquier otro medio apropiado, en segundo lugar; también a que la decisión se adopte exclusivamente sobre la base de las pruebas aportadas en el curso del procedimiento; en último lugar, el derecho a disponer de un expediente completo con transcripción de testimonios, junto con las pruebas documentales practicadas⁴.

Y he realizado este, tal vez, demasiado largo excursus para poder afirmar, sin ambages, que estamos aún bien lejos de poder afirmar la total penetración de los valores constitucionales en el ámbito tributario y para poder afirmar, asimismo, que esa hipótesis que justificaría la decisión tomada en la LPAC carece absolutamente de fundamento, si por ventura alguno hubiera pensado en la innecesariedad de la aplicación de esos valores en el ámbito tributario porque en éste ya se hubieran plenamente recepcionado los que la Constitución propugna.

⁴ Podrá el lector curioso encontrar desarrollo más pormenorizado de estas ideas, con extensa relación jurisprudencial, en mi trabajo «Procedimiento tributario» (voz). **Nueva Enciclopedia Jurídica Seix**. Tomo XX. Barcelona. Editorial Francisco Seix. 1994.

Pero amén de estas consideraciones concretas, no soy el primero en señalar otras cuestiones puntuales cuya aplicación directa en el ámbito tributario sonroja tener que defender. Así siguiendo a más doctos colegas⁵ me permitiré señalar someramente algunas cuestiones que son de aplicación evidente:

1. En primer lugar en relación con los plazos de resolución y con las consecuencias de su falta (arts. 42.1; 42.2), así como en relación con las formas de cómputo de los plazos (art. 48). Nótese que hoy, por lo que se refiere a la primera de las cuestiones señaladas, no hay polémica: el RD 803/1993 ha venido a darnos la razón, siquiera, como veremos, sea en la forma, que no en el fondo, desde luego, del que, sin ambages, disintimos en no pocos aspectos.
2. En relación con la necesidad de motivación de los actos (art. 54 LPAC): qué duda cabe que uno de los talones de Aquiles de la consideración de Estado de Derecho en la aplicación de las normas tributarias se halla en la indefensión absoluta que se encuentra el contribuyente cuando es sometido a un Plan de Inspección: falta absoluta de norma que objetive su aplicación, que explique la racionalidad de su estructura y aplicación, en suma, que sea susceptible de ser controlada. Control evidentemente jurídico cuya presencia califica de Estado de Derecho la organización social donde se produce y, de forma especular, también lo hace por omisión cuando ello no es posible⁶. La doctrina coincide en la exigencia no sólo de la forma escrita, sino en la exigencia de la expresión de un determinado contenido y en la *motivación*, es decir, en la expresión de las razones, factuales y jurídicas, que han determinado la decisión adoptada⁷. Su falta se constituye, sin duda, en un vicio de forma, pero al tiempo en un vicio específico que puede hacerlo incurrir en la interdicción de la arbitrariedad del art. 9 CE y ser indicio de una eventual desviación de poder⁸.

⁵ A la fraternidad intelectual de mi amigo José ARIAS VELASCO debo haber podido tener acceso a su manuscrito, del que no tengo noticias de su publicación, titulado «Disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos (Título VI de la Ley) en su aplicación a los procedimientos tributarios». Juan MARTIN QUERALT en **Tribunal Fiscal** 32 (1993) se acercaba a estas cuestiones con su agudeza habitual en «La aplicación de la L 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria».

⁶ Un sugerente tratamiento de los Planes de Inspección y de las garantías que debieran rodearlos se puede encontrar en el trabajo de Angel AGUALLO AVILES **El contribuyente frente a los Planes de Inspección**. Madrid. Marcial Pons. 1994.

⁷ La Jurisprudencia la ha definido como revelación del «juicio y valorativo que ha motivado a la Administración a actuar» (STS de 24 de abril de 1992) o como «estructura de hechos y fundamentos de Derechos determinantes de la decisión administrativa como unidad de sentido o de significado, jurídicamente individualizada y apta para su objetiva comprensión (STS 15 de febrero de 1973), finalmente como «la exteriorización de las razones que sirvieron de justificación, de fundamento, a la decisión jurídica contenida en el acto, como necesaria para conocer la voluntad de la Administración, tanto en cuanto a la defensa del particular, que por omitirse las razones se verá privado o, al menos, restringido en sus medios o argumentos defensivos, como respecto al posible control jurisprudencial si se recurriese contra el acto (STS de 15 de octubre de 1981, Ar. 3673), todas citadas por GARRIDO FALLA/FERNANDEZ PASTRANA, **Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones Públicas. (Un estudio de la Ley 30/1992)**. Madrid. Civitas. 1993.

⁸ GARRIDO FALLA/FERNANDEZ PASTRANA, **op. cit.**, 152. quienes trayendo en su apoyo a GARCIA DE ENTERRIA/FERNANDEZ le asignan carácter fundamental a este requisito que excede su condición de mero formalismo, pues motivar un acto «es reconducir la decisión que en el mismo se contiene a una regla de Derecho, que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge».

ESTUDIOS

3. Derecho a no aportar documentos cuando obren en poder de la Inspección (art. 35.f). Sobre todo por los riesgos de convertirse en práctica inquisitorial su exigencia indiscriminada.
4. La aplicación de los principios que informan el orden sancionador, señaladamente el principio de proporcionalidad que es en el orden tributario más necesario que nunca. Así como los principios que informan la regulación general de las infracciones y sanciones del art. 132.
5. Un análisis pormenorizado de puntuales normas procedimentales de la Ley 30/1992 permite afirmar su mayor respeto con los principios constitucionales que informan las relaciones de la Administración con los contribuyentes, por lo que debe defenderse su inmediata aplicación en el orden tributario.

Nótese en suma que nuestro hilo argumental conductor se reduce a esta simple máxima: *Insistir a que se aplique el texto constitucional a través de su explícita recepción en la LPAC*, y es evidente que ningún legislador podrá impedirlo, ni siquiera mediante disposiciones adicionales.

3. Pocas veces será posible encontrar en una norma jurídica mayor distanciamiento entre lo que se dice y lo que se hace, es decir, entre lo que promete su preámbulo y lo que establecen sus normas.

Se pretende adecuar, en el ámbito tributario, las importantes reformas en los principios ordenadores del procedimiento introducidas por la L 30/1992. Mas supuesta la existencia de la referida DA Quinta pudiera sorprender la propia existencia del Decreto.

Sobre todo desde la perspectiva de su propia necesidad, si se tiene presente la dualidad generada por la DA Quinta, es decir, o se aplican las especificidades del procedimiento tributario o, cuando haya lagunas, se aplica subsidiariamente la L 39/1992.

Sin embargo, como enseguida veremos, el RD 803/1993 ha introducido una especie de una tercera posibilidad, una excepción a la excepción, por lo que, en muchas ocasiones, pudiera presentar flancos a la ilegalidad, como enseguida veremos.

Hay que poner de relieve la serie de verdades a media que realiza esta norma. En principio se presenta como un intento de señalamiento o aclaración de la función subsidiaria. Mas rápidamente, se declara la misión de realizar modificaciones desde la perspectiva de esa función subsidiaria, lo que se contradice con lo anterior. Item más, se reconoce el esfuerzo realizado porque las diferencias existentes respecto de los principios informadores de la Ley 30/1992 sólo se produzcan cuando de la aplicación de la norma "*pudieran seguirse perjuicios de entidad a los intereses de la Hacienda Pública*". En mi opinión este pasaje resume la más repugnante actitud del poder político respecto del ámbito tributario en sus relaciones con los ciudadanos y parece, desgraciadamente, el reflejo de la rechazable teoría de las relaciones especiales de sujeción de la STC 76/1990 para fundar científicamente los fundamentos teóricos del deber de contribuir.

De esta lectura se puede concluir la siguiente clasificación:

1. Procedimientos que se rigen absolutamente por sus normas específicas, al poseer una regulación expresa de los extremos que aquí se contemplan.

2. Los que careciendo de regulación expresa sobre esas materias y no estén contemplados en este RD 803/1992, a los que será de aplicación supletoria los principios de la Ley 30/1992.
3. Lo que, indirectamente, genera una tercera posibilidad, los que se regulan por el RD Decreto por poder implicar la aplicación de la Ley perjuicio de entidad a los intereses de la Hacienda Pública.

Hasta aquí las ideas que es posible extraer de la lectura de la Exposición de Motivos o Preámbulo del RD. Veamos cuál es su regulación positiva.

4. Anexos, 2 artículos, 2 disposiciones transitorias, 1 derogatoria y 2 finales constituyen el cuerpo articulado de la norma que comentamos. Bien parco número de disposiciones para la importancia de lo que se dispone.

En primer lugar, hay que recordar lo que establece el art. 42.2 de la Ley 30/1992: el plazo de resolución será el indicado por el procedimiento específico de que se trate. «*Cuando la norma de procedimiento no fije plazos, el plazo máximo de resolución será de tres meses*». Este plazo podrá ampliarse en otros tres cuando se produzcan las circunstancias contempladas en los párrafos 2 y 3 del art. 42.2.

El art. 1.a) del RD relaciona en el Anexo 1 los procedimientos que habrán de resolverse en el plazo de 1 mes.

El art. 1.b) del RD relaciona en el Anexo 2 los procedimientos que habrán de resolverse en el plazo de 6 meses.

Finalmente el art. 1.c) se remite al Anexo 3 en el que se relacionan los procedimientos que continuarán hasta su finalización de acuerdo con sus características y naturaleza propias.

Una primera idea cabe extraer de este precepto: el RD no ha de referirse a aquellos procedimientos tributarios que sí *tienen* plazo previsto en su procedimiento específico por lo que en aplicación de lo dispuesto en la DA Quinta se regirán por su plazo señalado.

Tampoco cabe olvidar aquellos otros que sin tener plazo marcado y sin estar contemplados por el RD 803/1992 habrán de resolverse, atendiendo al carácter supletorio de la Ley 30/1992, en el plazo de tres meses. Dicho de otra manera, no obstante las ideas que cabía extraer de la lectura del preámbulo, la lectura combinada del art. 1 del RD 803/1993 y la DA Quinta L 30/1992, nos proporciona las siguientes situaciones:

1. Procedimientos mencionados en el Anexo 1: el plazo será de un mes.
2. Procedimientos contemplados en el Anexo 2: el plazo será de seis meses.
3. Procedimientos contemplados en el Anexo 3: de acuerdo con lo que específicamente se disponga en la regulación del procedimiento.
4. Aquellos no mencionados en ninguno de los Anexos
 - 4.1. Si tienen previsto plazo de finalización, ése.
 - 4.2. Si no tienen previsto plazo de finalización el de tres meses que por aplicación del art. 42.2 juega en este caso en atención a la DA Quinta.

ESTUDIOS

El segundo de los extremos mencionados en el RD 803/1993 se refiere al entendimiento estimatorio o desestimatorio del silencio. Como ya sabemos la L 30/1992 regula en el art. 43.2 y 43.3 estos extremos. Por su parte, el art. 43.5 establece la posibilidad de que cada Administración haga pública la relación de procedimientos en los que la falta de resolución expresa produce efectos estimatorios y de aquellos en los que los produce desestimatorios. Mas recuérdese la intervención del Prof. LOPEZ MENUDO donde se mantuvo, acertadamente en mi opinión, que ésa decisión no es libérrima, sino reglada en atención al carácter declarativo o constitutivo de lo que se solicita.

En aplicación de esta posibilidad se establece en el art. 2.1 del RD 803/1993 la relación de procedimientos en los que la falta de resolución expresa en plazo ha de entenderse como desestimación. Por su parte el art. 2.2 se refiere a los procedimientos aduaneros iniciados a instancia de los interesados y regulados por disposiciones de la CE: se entenderá desestimatoria la falta de expresa resolución, «...salvo que la disposición comunitaria disponga la estimación».

Aquí de nuevo hay que realizar una precisión importante: si ponemos en relación la DA Quinta de la Ley con lo que se establece en el art. 43.2.c) podemos concluir que el silencio habrá de entenderse estimatorio en todos aquellos supuestos en los que en la norma tributaria no se disponga que quedará desestimada si no recae resolución expresa, siempre, que, a su vez, no se encuentren mencionados en el Anexo 4 del RD 803/1993.

Tras este breve y conciso análisis de los preceptos del RD 803/1993 podemos hacer ya una consideración de interés: la peculiaridad en la que se encuentra inmersa la relación tributaria se ha acentuado aún más si cabe tras la promulgación del RD. En efecto, nótese que en aplicación de la DA Quinta la situación era dual: los procedimientos tributarios se rigen por su normativa específica [situación a)] y, subsidiariamente, por la Ley 30/1992. Ahora es trinitaria porque, en ausencia de regulación específica, la aplicación subsidiaria de la Ley 30/1992 se ve mediatizada por la aplicación de las normas del RD 803/1993. Pero además porque, incluso en supuestos de regulación específica, el RD ha introducido, como paladinamente reconoce, modificaciones en la regulación de los mismos.

De cualquier manera cabría poner reparos al RD en cuanto puede suponer una transgresión de lo dispuesto en la Ley: la mediatización a que nos referimos es evidente ilegalidad cuando el RD reduce o amplía plazos en los casos de silencio de la norma tributaria específica en contra de lo dispuesto en el art. 42.2 Ley 30/1992: una prueba de que esta situación puede darse la tienen Vds. en la DT Primera.2 del RD: «*Los dispuesto en el apartado anterior no resultará de aplicación a los procedimientos tributarios contemplados en el presente RD, cuyo plazo de resolución hubiese finalizado con anterioridad a su entrada en vigor, por aplicación de lo dispuesto en el art. 42.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre*» en estos casos el RD se remite a la aplicabilidad directa de la Ley (¡paradójicamente! la prepotencia de la norma reglamentaria no constituye ilegalidad aunque debe ser calificada de superflua).

El RD 803/1993 deroga el Decreto mediante el que se regulaba el procedimiento a seguir en los supuestos de fraude de ley sin ofrecer alternativa alguna (DD Unica, véase para el derecho transitorio la DT Segunda).

Es lamentable no la derogación en sí misma considerada –si atendemos a la eficacia desplegada por el procedimiento ahora derogado–, sino la laguna creada en la medida en que el

art. 24.2 LGT se refiere a la necesidad de un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado para lo que habrá que acudir al procedimiento ordinario de la Inspección aunque es ésta solución apuntada por la doctrina⁹ que me plantea serias dudas de legalidad supuesta la propia literalidad del precepto legal y los antecedentes existentes en nuestro derecho. De hecho este malbadado procedimiento no se aplicó hasta que el 24.2 LGT no fue reglamentariamente desarrollado por el procedimiento que ahora se deroga.

La DF Primera del Decreto que comentamos deja expresamente en vigor, por razones que ignoramos, el recurso de reposición en materia tributaria y el RD que regula el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Tal vez convenga explicitar que nuestra ignorancia se centra en la necesidad de la norma, no en que se haya dejado en vigor, la norma no era necesaria para entender esa vigencia supuesta la DA Quinta de la L 30/1992.

4. No soy el único si siquiera el primero en denunciar la falta de valentía del legislador español en romper con el viejo privilegio administrativo de la vía administrativa previa con carácter obligatorio como requisito previo para el acceso a los tribunales de justicia.

Yo me atrevería a decir aún más: desde la perspectiva constitucional el mantenimiento como preceptivo del llamado recurso ordinario vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE.

En el año 1991 el TC italiano en su Sentencia 15/1991, establecía ese principio uniéndose así a lo que es norma en todos los países comunitarios de sistema administrativo francés. La vieja aspiración de que todos los recursos administrativos sean facultativos y no preceptivos tampoco en esta ocasión ha encontrado eco, no obstante haber avanzado la Ley por el camino de la simplificación en los arts. 107 a 119.

Si cabe, más deplorable aún es la solución adoptada en el ámbito tributario. Como es sabido el art. 107.4 LPAC excluye de la aplicación de esta Ley al ámbito tributario que «...se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica».

Por tanto no hay duda acerca de la claridad de lo que se dice, sí las hay acerca de la oportunidad de seguir manteniendo esta solución.

En nuestra opinión, y sólo seguimos una sólida corriente doctrinal en el seno del Derecho Financiero y Tributario, es evidente que toda solución que no pase por recursos de carácter potestativo está vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva. Piénsese en la doble instancia de los TTEA, amén del inútil recurso de reposición que se mantiene –incluso expresamente como vimos– en el orden tributario.

En segundo lugar, estamos de acuerdo con MARTIN QUERALT acerca del absurdo de no entender aplicable de forma directa, por ejemplo, lo previsto en el art. 107.3 LPAC, supuesta la incompetencia de los TTEA para poder entrar a conocer acerca de recursos contra

⁹ Juan J. FERREIRO LAPATZA, **Curso de Derecho Financiero Español**. Madrid. Marcial Pons. 1993 (15.ª Ed.), pág. 467.

ESTUDIOS

actos de liquidación tributaria fundados en la ilegalidad de una disposición administrativa de carácter general. El supuesto es aún más evidente cuando la disposición que se impugna –indirectamente, desde luego– sea una ley por tacha de inconstitucionalidad.

En tercer lugar, tengo que hacer breve referencia a una polémica que se suscitó con ocasión de los primeros acercamientos al estudio de esta Ley. Me refiero a la posibilidad de entender vigente el recurso de reposición en la esfera local. Debo confesarles, y tal vez de aquello haya aquí testigos, que hace cerca de un año me pronuncié acerca de su vigencia y hoy la cuestión, si no pacífica, sí es clara: el RD 803/1993 lo incluye entre los procedimientos que han de resolverse en el plazo de un mes: Anexo 1.3 RD 803/1993.

En cuarto lugar, debo nuevamente aprovechar esta ocasión para propugnar públicamente la necesidad de poner coto y fin a una disposición que por omisión asimismo vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva. Me refiero a la imposibilidad de dirimir las controversias tributarias locales en el ámbito administrativo. Es decir, propugno la creación de órganos que pudieran entender de recursos económico administrativos locales. Me consta que en diversas ciudades españolas funcionan con eficacia notable y evitarían la paradójica situación que ahora se produce en España. La vulneración de ese principio de tutela judicial efectiva por exceso de obstáculos en la esfera estatal, por defecto de ellos en la esfera local. Y, desde luego, con carácter potestativo.

5. Creo que hemos llegado al final de la reflexión que me propuse hacerles. Y tras la presentación hemos analizado los criterios que como hilo conductor nos procuran un juicio de reproche a la DA Quinta en cuanto no se justifica suficientemente una norma que tiene en su seno una «mentalidad taífista» (ARIAS VELASCO), es decir, el confinamiento de «lo tributario», su enraizada singularidad en el entramado del ordenamiento público.

Como si el interés fiscal o un taumatúrgico «perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública» fueran suficientes para castrar cualquier intento de invadir de Constitución el ordenamiento tributario.

Ya hemos visto, así lo espero so pena de haber fracasado en el intento, que la DA Quinta encierra más problemas de los que su autor desearía y de todos ellos, uno fundamental que generó en quien les habla el punto de arranque de esta reflexión.

La LPAC ha sido una ocasión perdida en parte, al menos, para haber procurado otra lectura del Ordenamiento Tributario desde los parámetros constitucionales. A pesar de ello, quienes nos dedicamos al estudio del derecho desde profundas convicciones de su legitimidad democrática, es decir, de un derecho como corolario del acuerdo y dirigido a la protección de los individuos, no podíamos dejar pasar la ocasión de intentar reconducir la aplicabilidad de lo discrecional a lo reglado, de lo arbitrario a lo normado, del ejercicio del poder a la aplicación del derecho. O, por lo menos, parafraseando al maestro Belmonte, hemos hecho lo que hemos podido. Gracias.

ESTUDIOS

REFLEXIONES EN TORNO A LA EVASION Y FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

María GASCO CASESNOVES

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Abogado

INTRODUCCION

Recientemente, he tenido la oportunidad de asistir al último curso de verano organizado por la UIMP -Universidad Internacional Menéndez Pelayo- de Santander, sobre «Evasión y Fraude Fiscal».

De la opinión manifestada por los distintos ponentes procedentes del mundo jurídico¹ y de diversos cargos de la Administración Pública², pretende hacerse eco este artículo, sin mayores pretensiones que las de transmitir una visión, más o menos particular, de la situación actual del fraude fiscal en España y las medidas que, desde distintos foros, se predicán eficaces para combatirlo.

1 Ponentes en el curso, y sus ponencias: GARCIA AÑOVEROS, J., Director del curso y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Sevilla, «Evasión fiscal y fraude tributario»; ESCRIBANO LOPEZ, F., Secretario del curso y Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cádiz, «Procedimientos tributarios y prevención del fraude»; PEREZ ROYO, F., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Sevilla, «Fraude tributario y alarma social»; SOLER ROCH, M.^a TERESA, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alicante, «La tributación de las actividades ilícitas»; BAYONA, J.J., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alicante, «El procedimiento sancionador»; FALCON Y TELLA, R., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense, «Riesgos de elusión impositiva en la Unión Europea»; AYALA, I., Profesor Titular de Derecho Penal en la Universidad Complutense, «El delito fiscal: aspectos fundamentales de la reforma»; SAVATER, F., Catedrático de Ética en la Universidad Complutense, «Ética y comportamiento fiscal»; PÉREZ DIAZ, V., Catedrático de Sociología en la Universidad Complutense, «Sociedad civil y comportamiento fiscal»; CLEMENTE AUGER, Presidente de la Audiencia Nacional.

2 Ponentes: GARDE ROCA, J.A., Director del Instituto de Estudios Fiscales, «Cumplimiento y fraude fiscal en España: análisis experimental»; PÉREZ RODILLA, G., Director General de Inspección Financiera y Tributaria, área de servicios especiales, «El fraude y la evasión fiscal internacional»; DELGADO PACHECO, A., ex-Director de la AEAT, «La política de la Agencia Tributaria en materia de evasión fiscal»; EDUARDO ABRIL, Director General de Tributos, «Normativa tributaria y fraude fiscal»; MARTINEZ ROBLES, E., Secretario de Estado de Hacienda, clausura del curso.

ESTUDIOS

EL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

Existe en España un nivel de fraude fiscal cercano a lo intolerable. El Director del curso, J. GARCIA AÑOVEROS, en su conferencia de apertura puso de manifiesto el sentir general: «la evasión fiscal es desmesuradamente alta», desmesura que J. A. GARDE, Director del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Economía y Hacienda, cuantificó en su intervención, al hacer públicos los estudios de dicho Centro, que ponían de manifiesto la existencia en nuestro país de unos niveles de fraude fiscal cercanos al 6% del PIB, el doble del registrado en las sociedades vanguardia de conciencia social en el cumplimiento de los deberes fiscales, en las que el porcentaje de fraude fiscal estructural, difícilmente superable, se sitúa en torno al 2,5% -3% del PIB.

La divulgación de los datos relativos al fraude fiscal existente en España, corrió a cargo de la prensa y demás medios de comunicación, creando una gran expectación, dotada de ciertas dosis de excecicismo, a tenor de las cifras publicadas que, en mi modesta opinión y lamentablemente para nuestro país, lejos de coincidir con las reales, las superan. Pues, utilizando las cifras facilitadas por el Sr. GARDE, si en los países de vanguardia en conciencia social, en lo que a fraude fiscal se refiere, éste se sitúa en porcentajes que rondan el 3% del PIB entendiéndose fraude estructural-, es iluso pensar que en España, donde el fraude estructural es más elevado -por la menor conciencia social- y donde existe una dosis nada desdeñable de fraude coyuntural, tan solo doblamos ese porcentaje; de ser así, lejos de preocuparnos, debiéramos congratularnos.

De lo anterior, la conclusión que se extrae es que el fraude en España está mas bien cercano al 25% del PIB, porcentaje que sí es preocupante porque evidencia, lo que el profesor GARCIA AÑOVEROS dijo en la ceremonia de clausura: «el fraude fiscal está socialmente admitido», «es consecuencia y causa de una menor integración político-social» y «es falta de solidaridad, de integración con un grupo».

FACTORES QUE INCENTIVAN EL FRAUDE FISCAL

Las posibilidades de evitar el pago de los tributos dependen, en cierta medida, de los hábitos de los sujetos, de la regulación existente en un país y, en general, de la libertad que gocen los ciudadanos a la hora de adoptar determinadas decisiones.

Las conductas elusoras pueden ser de dos tipos: defraudadoras, -infractoras de la ley mediante acción u omisión-, u ocasionadas por deficiencias en la legislación -lagunas-. Son conductas legítimas y lícitas en tanto no supongan realización del hecho imponible.

Pero puede suceder, y de hecho sucede, que determinadas conductas infractoras de la ley no se hayan tipificadas en nuestra normativa vigente, con lo cual, nos encontramos ante una conducta ilegal no susceptible de sanción.

En cuanto a la disposición para evadir, varía según la valoración moral de la actuación evasora, valoración que difiere según se trate de la conducta propia o de la ajena. Se ha impuesto en la sociedad, una doble moral en este sentido: nadie en principio es considerado menos

decente por el hecho de evadir impuestos, sin embargo se emiten juicios severos a organizaciones e instituciones especialmente favorecidas por el gasto público.

Con todo, no existe en la sociedad española una percepción clara de las nefastas consecuencias que se derivan del fraude fiscal. A menudo se manifiesta la disposición para evadir, sólo limitada por la conciencia del control público posible, es decir, por la percepción sobre la posibilidad de ser detectado o aversión al riesgo. El fraude fiscal se rechaza en abstracto, pero en concreto se matiza y se divide: fraude fiscal «estricto sensu», derivado de la ingeniería financiera, y ocultación de parte de la renta por el ciudadano medio.

GARCIA AÑOVEROS, advirtió las consecuencias negativas de carácter económico que se derivan de un elevado índice de incumplimiento fiscal: aumenta el déficit en relación directa al aumento de la evasión, «aporta ineficiencia económica, genera asignaciones con mera apariencia de eficiencia, es causa de una falsa prosperidad y permite subsistir a empresas marginales que aportan ineficiencias aunque puedan mantener determinados puestos de trabajo», «se crea una situación radicalmente injusta, es una perversión de la justicia en la redistribución de la carga a la que aspiran las leyes».

En cuanto a las aspiraciones políticas, el citado autor manifestó «que no pueden ser peores», que «la evasión produce insolidaridad y resquebraja los principios políticos de una sociedad. Es un factor de desintegración política y de ineficacia en la lucha contra la evasión».

Al hilo de la intervención del autor precitado y partiendo de la premisa: **«los incentivos a la evasión no hay que tomarlos como justificación a la misma»**, vamos a analizar algunos de los **factores que han alentado el fraude fiscal en España**:

En primer lugar, el desmesurado aumento de la presión fiscal, como elemento que incentiva la evasión a la vez que ésta se combate. Una presión fiscal elevada predispone a la evasión y divide a los sujetos en altamente explotados y altamente aliviados. A pesar de ello, la reacción depende de cómo se aprecie dicha presión por los ciudadanos, siendo menor si se manifiesta a través de impuestos indirectos y aumentando cuando el ciudadano la recibe a través de una imposición directa y personal.

En segundo lugar, me detendré someramente en la relación existente entre evasión fiscal y gasto público. Aunque no todo gasto incentiva la evasión, existe una conexión entre ambas magnitudes derivada de las siguientes circunstancias: volumen, identificación con las preferencias de los ciudadanos y gestión del gasto público. Esta relación deriva del sentimiento que la mayoría de los ciudadanos tienen del Estado, al que consideran responsable de su bienestar. La utilidad del gasto público es la justificación, para la mayoría de contribuyentes, del pago de sus impuestos, y la inequidad fiscal es una percepción muy presente, de la que se hace responsable a la Administración.

Las expectativas de evasión aumentan si aumenta el volumen del gasto público, siempre que éste no se identifique con las preferencias de los ciudadanos y sea objeto de una mala gestión. Durante el periodo 1975-1991, asistimos a una reducción de la tasa de expansión, acompañado de un aumento significativo de gasto corriente y de transferencia, portadores ambos de una cierta ineficiencia en el sistema.

En todo caso, la Administración es consciente, de la existencia de dos segmentos de ciudadanos con disposiciones antagónicas, unos dispuestos a defraudar siempre aunque no

ESTUDIOS

existan razones utilitaristas o racionales para ello, y otros dispuestos a no defraudar nunca, aunque existan motivaciones diversas para ello³.

CONDUCTAS FRAUDULENTAS Y MEDIDAS PROPUESTAS CONTRA LA EVASION Y EL FRAUDE

Desde la perspectiva internacional, PEREZ RODILLA, analizó el fraude y la evasión fiscal, citando conductas que se sitúan en la frontera de lo lícito, consecuencia de la liberalización de la economía Española.

En primer lugar, se refirió a la deslocalización de la residencia fiscal como forma de elusión. Esta práctica, consiste en situar la residencia en un paraíso fiscal, a los efectos de evitar la imposición personal en el país de residencia efectiva. Para evitar esas conductas, la nueva ley del IRPF, introduce un nuevo criterio de residencia en el art.12, el «interés económico».

En segundo lugar, la utilización por los grupos de sociedades de los precios de transferencia como forma de trasladar los beneficios a países de menor tributación o donde obtengan pérdidas que poder compensar. Esta práctica, tiene por finalidad vaciar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, realizando con entidades pertenecientes al mismo grupo, operaciones intangibles como compra de marcas, patentes, transferencia de tecnología o de Know-How, etc. La ley del Impuesto sobre Sociedades reacciona contra estas conductas, valorando la transacción realizada al precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes (art.16.3.LIS). El problema es determinar cual es el valor de mercado, valor que en muchos casos ni siquiera existe. Para salvar esa dificultad, se propone utilizar como valor, el precio de coste incrementado o el precio de reventa, así como la posibilidad de llegar a acuerdos previos con la Administración, pactando «ex ante» la valoración de las transacciones.

La presencia de los denominados Paraísos Fiscales, caracterizados por la baja presión fiscal, una legislación incitativa o atractiva de capital y la existencia de regímenes duales –duros para los residentes y blandos para los no residentes-, han favorecido la utilización de sociedades no residentes interpuestas, las llamadas sociedades base y sociedades instrumentales, donde acumular rentas pasivas y diferir el impuesto. La legislación española, ha salido al paso de esta realidad y el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, enumera una serie de países o territorios catalogados como paraísos fiscales, de forma que las rentas obtenidas a través de ellos, se les priva de determinados incentivos fiscales.

Ante la nueva situación de libertad de movimientos de capital, se han adoptado medidas que tratan de salir al paso de las conductas evasivas y/o fraudulentas, las denominadas medidas anti-evasión y anti-fraude. La efectividad de éstas pasa por una necesaria **modifi-**

3 PONT MESTRE, M. «Ausencia de ejemplaridad pública y fraude tributario», periódico ABC, 6-6-94, «cuando la resistencia fiscal aflora con generalidad, es que determinadas motivaciones provenientes del mundo circundante intervienen como causantes...y en ese ambiente la colectividad en general considere adecuado un comportamiento de resistencia fiscal, dada la elevada presión tributaria, los síntomas o las evidencias de una administración pública poco escrupulosa, propensa al despilfarro, a la corrupción, al favoritismo, al oscurantismo y a otras mil lindezas similares que evidencian la ausencia de ejemplaridad pública».

cación de los procedimientos de Gestión e Inspección de los Tributos, así como por la realización de **Actuaciones Inspectoras conjuntas y simultáneas** entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo, incluso situadas en diversos países.

Entre las medidas citadas se encuentra la **retención del 10%** de la base imponible **en la transmisión por sujetos pasivos no residentes** que actúen sin establecimiento permanente, **de bienes inmuebles situados en España**; **la supresión de la transparencia fiscal obligatoria** para la parte de base imponible que corresponde a un **socio no residente**, el cual tributará plenamente en España, a tenor de lo dispuesto en el art.52.4 de la LIRPF; **el Impuesto Especial del 5% sobre bienes inmuebles de entidades no residentes**, medida antievasora que recae sobre el valor catastral y que se puede exigir por la vía de apremio, afectando de modo especial a aquellas sociedades que se dedican a la mera tenencia de bienes inmuebles en España.

A pesar del continuo aumento de las medidas tendentes a prevenir las conductas elusoras, hay que asentir con el profesor FALCON Y TELLA, que «sólo una política fiscal unificada permitirá acabar con la elusión fiscal». Mientras existan territorios atractivos, que sirvan de válvulas de escape para los capitales, es difícil acabar con este tipo de actitudes amparadas en la libertad de circulación de capitales, fruto de la nueva Europa.

Las Directivas que han intentado imponer o exigir a los países pertenecientes a la Unión Europea una mínima armonización fiscal han fracasado en su mayoría: tal fue el caso de la retención mínima en origen sobre los capitales del 10%-15%, que fracasó por la actuación unilateral del Estado Alemán, suponiendo una vuelta atrás en la búsqueda de información. Tampoco el programa de asistencia mutua sirve como mecanismo de obtención general de información, porque para obtenerla se exige una presunción de fraude, y además se limita cuando va referida a la percepción de intereses, siendo la posibilidad de que el Estado se niegue a prestarla tan sencilla como alegar la no costumbre administrativa.

Por su parte, ESCRIBANO LOPEZ, en su ponencia sobre «Procedimientos tributarios y prevención del fraude», fue especialmente crítico con los medios para prevenir el fraude, advirtiendo que **en su lucha no vale todo, porque «es un fin que no puede justificar cualquier medida»**. Según el citado autor, «el principio de generalidad y el principio de igualdad son dos parámetros, dos límites a cualquier acción administrativa, aunque ésta tenga por objeto la prevención del fraude fiscal».

Para prevenir esta realidad del fraude fiscal, apela a la necesidad de **un sistema tributario justo**, asentado en el principio de igualdad y de generalidad⁴, que evite situaciones en las que «...lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tengan que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»⁵. Las medidas que se predicán eficaces para

4 Para SOLER ROCH, la tributación de las actividades ilícitas es una exigencia del principio de generalidad y de igualdad contemplado en el art. 31.1 del Texto Constitucional: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica...». La capacidad contributiva puesta de manifiesto por estas actividades, para la autora citada, está sujeta al mandato constitucional de contribuir y debe tributar en el Impuesto sobre la Renta como un incremento no justificado de patrimonio.

5 S.T.C. 110/1984, de 26 de noviembre, F.J. 3.º.

ESTUDIOS

prevenir la desigual contribución a los gastos públicos, pasan según el autor citado, por **generalizar el sistema de retenciones en la fuente**. Avalan esta propuesta, dos funciones positivas y una negativa que se le reconoce a la retención: ser una fuente de información tributaria, crear una especie de anestesia fiscal en el contribuyente, y la potencialidad que una renta no sometida a retención tiene para defraudar.

También ESCRIBANO arremetió contra el nuevo sistema objetivo de determinación de la renta en la modalidad de signos, índices y módulos, por la expresa renuncia al gravamen de rentas reales que supone, consecuencia de la impotencia-imposibilidad de la Administración para determinar las rentas de determinados colectivos, desnaturalizando de forma fragante el sistema, hasta tal punto que puede servir de tapadera para la obtención de incrementos no justificados de patrimonio de imposible gravamen.

Por último, criticó con dureza la famosa Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, actualmente reproducida en el artículo 14.7. del Texto Refundido del ITP y AJD, por la perversidad que supone calificar al mismo tiempo una operación como onerosa y gratuita, haciendo tributar al sujeto pasivo por los dos impuestos. La citada disposición, se transforma en una sanción encubierta, sustrayéndose con ello de la aplicación de los principios penales y del necesario procedimiento sancionador (p.p.Bayona), aunque el profesor BAYONA propugne la distinción entre el derecho punitivo del estado y el derecho administrativo sancionador, y entienda que conviene acentuar la vía de establecer matices hasta llegar a la separación de la vía penal y la vía sancionadora, lo cierto es que ni la Ley 30/1992, de 29 de noviembre, ni la jurisprudencia más reciente van por esa vía, sino muy al contrario, por una aplicación del derecho administrativo sancionador cada vez más acorde con los principios Constitucionales recogidos en el art. 24.

EL DELITO FISCAL COMO MEDIDA REPRESORA DEL FRAUDE

La reforma del delito fiscal se plantea desde la Administración como necesaria para obtener los frutos deseados en la represión del fraude fiscal. Sin embargo, para el profesor AYALA, esta reforma es superficial, porque se aborda al margen de la discusión de todo el cuerpo legal, sin tener por ello en cuenta los aspectos técnicos del libro primero del Código Penal que también se aplican a la parte especial y por tanto necesitan ser debatidos. La incertidumbre sobre el nuevo código penal, ha sido la causa determinante de ésta reforma.

Pero el problema de fondo no es la oportunidad de la reforma, sino la justificación, en el ámbito tributario, de esa intervención punitiva del Estado que se configura como última ratio. El **Auto del Juzgado de Instrucción n.º 28 de Madrid**, de fecha **16 de diciembre de 1988**, expone unas consideraciones acerca del carácter y de la función del Derecho Penal en un Estado de Derecho, que de vez en cuando conviene recordar:

« ...la doctrina lo viene considerando como un derecho secundario o subsidiario, habida cuenta que representa siempre la última ratio legis, por la dureza afflictiva y el desvalor ético-social que conlleva la aplicación de la norma penal por los tribunales. De tal forma que el legislador no debe acudir al derecho punitivo cuando pueda proteger a la sociedad por otros medios menos lesivos para los derecho individuales. Asimismo, se destaca su carácter fragmentario, en cuanto que no

debe tutelar todos los bienes jurídicos, sino los más importantes y fundamentales, y no contra cualquier clase de ataques, sino frente a los más peligrosos e intolerables...»

El profesor AYALA, al referirse a las funciones del Derecho Penal -incriminadora, retributiva y motivadora en contra de la realización del delito-, afirmó que «no impone modelos de conducta sino que reprime y motiva».

Del texto transcrito se derivan varias cuestiones: el bien jurídico protegido, si está necesitado de la protección máxima que dispensa el Derecho Penal o el derecho administrativo sancionador es adecuado y suficiente para reprimir y prevenir todas las conductas que atentan contra dicho bien jurídico y, por último, cuál es la lesión que justificaría la protección máxima que dispensa el Derecho Penal.

Respecto a la primera cuestión planteada y desde la opinión del autor precitado, «hay una indefinición y generalidad en el bien jurídico protegido». Pero está fuera de toda duda que existe un bien jurídico digno de protección, aunque a la hora de identificarlo, la disparidad de criterios sea tal, que para unos es la Función de los Tributos, para otros la Hacienda Pública, y para el Profesor AYALA, «la exacta, puntual y correcta Recaudación Tributaria».

El problema que advierte el profesor AYALA en el todavía proyecto de reforma, es la inclusión, en un mismo Título, de los delitos contra la Hacienda Pública y el nuevo delito contra la Seguridad Social. Aunque en ambos se esté haciendo referencia a sumas de dinero de recaudación estatal, el matiz es distinto y el bien jurídico propuesto quedaría opaco en favor de otro más general cual es el Patrimonio del Estado.

Para responder a la segunda de las cuestiones planteadas, hay que partir del desvalor del resultado en términos cuantitativos. Sólo una efectiva lesión del bien jurídico legitima la intervención del derecho penal y siempre que la respuesta sea proporcionada a la lesión producida. En este punto, el problema pendiente de solución a esperas del debate parlamentario, es determinar el límite cuantitativo mínimo de intervención. En el Proyecto, se mantiene el límite anterior de 5 millones de pesetas de cuota defraudada para el delito fiscal, aumentando la del delito contable a 30 millones y la del delito de subvenciones a 10 millones.

La elevación en el trámite parlamentario de la cuantía del delito fiscal de 5 a 15 millones es, más que posible, deseable. No se trata de facilitar con ello la comisión del delito, sino su utilización según los principios que lo inspiran: el de proporcionalidad y subsidiariedad. Además, elegir una determinada cuantía no deja desprotegido el bien jurídico de las lesiones inferiores o menos graves, pues éstas serán, en todo caso, reprimidas por la Administración.

CLEMENTE AUGER justificó la intervención mínima del derecho punitivo en una cultura democrática, cuando los problemas no se pueden resolver por otras vías, porque, «no se puede abandonar sin más la incriminación del derecho de contribuir» ya que el no pagar perturba el funcionamiento de la sociedad, ocasionando un perjuicio y un engaño generalizado que posibilita la intervención del delito fiscal.

También SAVATER Y PÉREZ DIAZ, propugnaron la criminalización de las conductas descritas, basándose en la realidad del Estado Democrático, que no debe permitir la existencia de privilegios a la hora de contribuir que no vengan establecidos por ley.

ESTUDIOS

Por último, el delito fiscal convertido en medio de lucha contra la evasión fiscal, al quedar su persecución en manos de la Hacienda Pública. Se deja por resolver el problema que plantea que los gestores del cobro sean los que discrecionalmente puedan llevar una actuación ante el juez penal. Respecto de las novedades que presenta la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, la excusa absolutoria trata de resolver la inseguridad jurídica que se creó con la famosa Disposición Adicional 13 y 14 de la Ley 18/1991, del IRPF, y en general con aquellos supuestos en los que existe un cumplimiento tardío pero espontáneo, es decir, anterior a la notificación de actuaciones inspectoras. Para AUGER la exención de penalidad que se arbitra con la excusa absolutoria debe operar dentro del proceso penal, lo que a su vez supone sobrecargar la tarea de los Tribunales.

ESTRATEGIAS PROPUESTAS DESDE LA ADMINISTRACION PARA ABORDAR EL FRAUDE

El Director General de Tributos, EDUARDO ABRIL, manifestó la intención de ese órgano con funciones normativas e interpretativas, de luchar contra el fraude fiscal desde un punto de vista social y tanto por la vertiente de los ingresos como por la vertiente de los gastos. Para ello se pretende arbitrar una serie de medidas en el ámbito normativo, que persigan el objetivo de pacificación y mejora de las relaciones con el contribuyente:

- dar prioridad a la eficacia sobre la imagen,
- claridad y sencillez en la normativa tributaria,
- legislar con prudencia y carácter selectivo,
- coordinar las normas tributarias anti-fraude de carácter general con las específicas de cada impuesto,
- coordinar la política normativa con el órgano gestor encargado de aplicarla (AEAT),
- reforzar en la política normativa los aspectos preventivos.

Las disposiciones normativas pendientes donde poder llevar acabo las medidas propuestas son: Proyecto de Ley de modificación del Código Penal, borrador de la Ley Orgánica de Contrabando y Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

A. DELGADO PACHECO, ex-Director de la AEAT, anunció una nueva regulación del procedimiento de gestión, recaudación e inspección en la LGT, así como la posibilidad de un contacto informal previo con los inspectores, antes de proceder a levantar un acta. También advirtió de la necesidad de incorporar en la Administración Tributaria la figura de la policía fiscal, dedicada a investigar el fraude fiscal, y la lucha contra la economía sumergida, aunque suponga asumir el coste que conlleva la desaparición de determinadas empresas no competitivas.

Por último, en la clausura del curso, el Secretario de Estado de Hacienda, E. MARTINEZ ROBLES, puso en conocimiento del auditorio, la existencia de un **Informe** elaborado el 26 de octubre de 1993 por la **Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude**, que contiene 259 recomendaciones en las que se indican:

* Medidas destinadas a favorecer la aceptación del sistema tributario desde el principio de solidaridad y equidad: gestión más eficaz y transparente del gasto público, mediante el acercamiento al ciudadano de las decisiones del gasto y la mejora en la cantidad y calidad de los servicios públicos; favorecer el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, dándoles la información necesaria, alejando temores infundados, modificando el actual sistema de consultas para que tenga efectos vinculantes y simplificando las obligaciones tributarias de los contribuyentes de forma que queden socialmente aislados los defraudadores; mayor estabilidad normativa, que mejore la seguridad jurídica del contribuyente y reduzca los costes de la gestión tributaria.

* Medidas frente a la economía sumergida: favorecer la transición a la economía regular, reduciendo los elevados costes del inicio de la actividad; agravar la ocultación cuando se debe a un enriquecimiento rápido o por sobreacumulación y realizar comprobaciones masivas en vía de gestión tributaria.

CONCLUSION

Se evidencia la necesidad de un cambio en la conciencia del ciudadano-contribuyente y en la forma de actuar la Administración. El profesor MARTIN QUERALT⁶, con su elocuente pluma nos advierte que «la situación es preocupante, por el volumen de fraude. Por la injusticia que ello encierra. Por el quebranto que ocasiona a nuestra Hacienda Pública y por el evidente agravio comparativo que se infringe a quienes cumplen religiosamente con sus obligaciones fiscales. Y preocupante también por la reacción que la denuncia pudiera desencadenar. Especialmente delicada en momentos en los que los vientos reformadores soplan con especial intensidad». Esa preocupación, de la que espero seamos conscientes muchos ciudadanos, debe exteriorizarse para que la Administración «en el marco de una política general contra la evasión y el fraude fiscal...con sencillez, claridad y realismo, buscando un objetivo de seguridad jurídica, coadyuve a reducir la evasión y el fraude fiscal y a evitar, en la medida de lo posible, su surgimiento y a mejorar la actitud del contribuyente en relación al Fisco»⁷.

6 MARTIN QUERALT, J., «Fraude Fiscal», Editorial de la revista Tribuna Fiscal, n.º 48, p. 3.

7 EDUARDO ABRIL, Director General de Tributos, en su conferencia sobre «Normativa tributaria y fraude fiscal».

ESTUDIOS

¿HASTA QUE PUNTO ES NECESARIO QUE UN GASTO SE CONTABILICE PARA QUE SEA DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?

Francisco J. MAGRANER MORENO

Profesor Titular de Derecho Financiero
y Tributario en la Universitat de València
Miembro de la AEDAF

La exigencia de la contabilización de un gasto para que éste tenga la consideración de deducible fiscalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, parece desprenderse, en primer lugar, del mandato contenido en el apartado 3, del artículo 30, de la Ley de este Impuesto (en adelante LIS), según el cual, las declaraciones que los sujetos pasivos confeccionen del Impuesto, se ajustarán «a la contabilidad que deberán llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales»¹.

En segundo lugar, esta obligación también puede deducirse de lo previsto en el artículo 36, apartado primero, del Reglamento del Impuesto (en adelante RIS), en el que, tras establecer que «la diferencia entre ingresos y gastos» es el procedimiento aplicable con carácter general para la determinación de la base imponible, dispone que los rendimientos netos deberán ser «deducidos de la contabilidad del sujeto pasivo y de la aplicación de las normas contenidas en el presente Reglamento». A continuación, en el propio Reglamento, se dedican una serie de preceptos cuyo contenido parece conducir a un único fin: la trascendencia de la contabilización del gasto, como requisito ineludible para su consideración fiscal de deducible². En este momento, resulta necesario advertir que al hablar de la contabilización del gasto como

¹ Recuérdese que según el artículo 280 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en su apartado primero: «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades estarán obligados a llevar contabilidad de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás normas que les sean de aplicación.

Dicha contabilidad deberá permitir el conocimiento exacto de los beneficios o pérdidas reales producidas durante el ejercicio, así como reflejar en todo momento la verdadera situación patrimonial de la Sociedad».

De igual forma, la Disposición Final séptima del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su apartado primero, establece que «Los sujetos pasivos de los diferentes tributos y, en particular, los del Impuesto sobre Sociedades, contabilizarán sus operaciones de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, ...».

² Véase, por ejemplo, el artículo 37, apartado 3, del RIS, según el cual: «La contabilización deberá recoger la totalidad de las operaciones y hechos de relevancia económica para la Entidad acaecidos o conocidos en el período im-

ESTUDIOS

requisito para su deducibilidad fiscal se está haciendo en términos muy generales, intentando con ello establecer un criterio común aplicable a todos o al menos a la gran mayoría de los gastos. En consecuencia, no se desconoce la existencia de algunos supuestos en los que la contabilización se ha considerado expresamente en la LIS o en el RIS como requisito ineludible para su deducibilidad: por ejemplo, en el apartado f del art. 13 de la LIS se establece que serán deducibles las dotaciones a la amortización siempre que «sean efectivas y estén contabilizadas»; de igual modo, el art. 119 del RIS habla de la deducibilidad de las pérdidas sufridas en valores de explotación que «se reflejarán en el debe de la cuenta de resultados»; y con la misma pretensión, el art. 116 también del RIS, considera deducibles las dotaciones del ejercicio a provisiones siempre que «figuren debidamente contabilizadas».

Hecha esta advertencia que consideramos necesaria para aclarar el alcance de nuestra opinión en este tema, finalmente, la contabilización también «parece» exigirse como un requisito necesario para considerar un gasto como fiscalmente deducible, en la Disposición Final séptima del Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Y, decimos que solamente lo «parece» porque esta disposición está más preocupada por vigilar la coordinación entre las normas contables y fiscales referidas a la imputación temporal de los gastos que propiamente el respeto del principio de inscripción contable, aunque, eso no se discute, de una cuestión puede derivarse la otra, básicamente por la íntima interrelación que existe entre ambas.

Sin embargo, a pesar del aparente aval que los preceptos señalados ofrecen a la necesaria contabilización del gasto, nos llama la atención que los numerosos pronunciamientos de los tribunales en torno a una cuestión suficientemente debatida en nuestro Derecho tributario, ésta es, la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases, apunten hacia un camino bien distinto: la posibilidad de determinar la base imponible mediante la estimación directa incluso ante la ausencia de contabilidad.

En este sentido, recordemos que los regímenes para la determinación de la base imponible vienen establecidos, con carácter general, en el artículo 47 de la Ley General Tributaria, siendo definido el régimen de estimación directa por el artículo 48, del mismo cuerpo legal, de la siguiente forma: «La determinación de las bases tributarias en régimen de estimación directa corresponderá a la Administración y se aplicará sirviéndose de las declaraciones o documentos presentados o de los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente». Como vemos, de la simple lectura de este precepto se deduce que la estimación directa puede determinarse tanto a través de los registros (contabilidad) como a partir de los datos aportados por el sujeto pasivo, por lo cual, su aplicación, siempre hablando en términos generales, no necesariamente deberá hacerse a partir de la contabilidad.

Para realizar el análisis de la contradicción que parece derivarse de una primera comparación entre el contenido de los preceptos del Impuesto sobre Sociedades y el alcance real del

sitivo»; de forma similar, también el apartado quinto, del mismo precepto, establece: «Todo bien u operación deberá ser registrado en modo tal que se refleje adecuadamente su significado y naturaleza».

La necesidad de que el gasto esté contabilizado para que pueda considerarse deducible fiscalmente también ha sido recogida por el TEAC, quien en su Acuerdo de 9 de febrero de 1988, establecía expresamente, «...para que un concepto pueda tener ante la Administración tributaria la consideración de deducible precisa el cumplimiento entre otros de los siguientes requisitos: ... 2) que se halle contabilizado en forma prescrita por el Código de Comercio y las normas tributarias,...».

régimen de estimación directa de bases, resulta necesario comenzar por distinguir los distintos procedimientos establecidos en la normativa vigente para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, son los tres siguientes³.

a) El primero, por diferencia entre ingresos y gastos, para su aplicación con carácter general (artículo 36 del RIS, en su apartado primero).

b) El segundo, por diferencia entre los valores del capital fiscal al principio y al final del período impositivo, cuya aplicación requiere la presencia de unas circunstancias especiales, entre las que destaca la imposibilidad de que la base sea determinada por el primer procedimiento. De este modo, la LIS incorpora en su artículo 11, apartado 3, letra b), el procedimiento de determinación de la base a través del capital fiscal, procedimiento que ya gozaba de cierta tradición en los antecedentes legales del Impuesto⁴. Por su parte, el RIS lo establece como «subsidiario» (art. 36.2) al de ingresos menos gastos (art. 36.1) y para su aplicación le impone la concurrencia de dos circunstancias, a saber: «a) Que la situación de los registros y soportes contables no permitan la aplicación del procedimiento general señalado en el apartado anterior» (Artículo 36.2 del RIS) y «b) Que los datos disponibles permitan la determinación de la base por este procedimiento». Finalmente, el Reglamento dedica los artículos 164 a 167 al concepto de capital fiscal y a fijar las pautas a seguir para la determinación de la base imponible mediante este procedimiento.

Del contenido de estas disposiciones puede deducirse que, en síntesis, este procedimiento es inaplicable si no existe una contabilidad bien llevada, ya que todos los datos que conforman su determinación, en primer lugar, sólo pueden extraerse de un balance contable (partidas de activo y partidas de pasivo); y, en segundo lugar, dado que la importancia de las masas patrimoniales que forman el capital fiscal al inicio y al final del ejercicio no sólo ciñen su aplicación al ejercicio impositivo en cuestión, sino que van más allá del propio período impositivo, al venir impuestas, por ejemplo el capital fiscal inicial, por los datos procedentes del ejercicio anterior, y así, sucesivamente. De este modo, la contabilidad llevada conforme a lo dispuesto en las leyes mercantiles, es requisito **sine qua non** de aplicabilidad del mismo, al tener como sustento básico de aplicación, en resumen, las dos circunstancias expuestas: primera, la contabilización correspondiente a las partidas del ejercicio en cuestión; y segunda, la fiabilidad o certeza de que en los ejercicios anteriores la contabilidad (el balance final, como resultado de la misma) ha sido llevada correctamente. Del mismo parecer es SANZ GADEA, para quien: «es prácticamente inviable calcular el capital fiscal sin una documentación contable materialmente correcta»; matizando, «que sólo podremos alcanzar el resultado apetecido contando con una contabilidad materialmente bien llevada»⁵.

³ En este punto el RIS va más allá de lo previsto por la LIS. Recordemos que el artículo 11 de la LIS establece únicamente dos procedimientos para la determinación de la base, ambos dentro de un solo sistema, el de estimación directa. En cambio, el RIS prevé un procedimiento más, que a su vez está dentro de otro sistema distinto, el de estimación indirecta (art. 36.3). Resulta, por tanto importante, dentro de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, hablar a partir de este momento, por una parte, de «procedimiento» para determinar la base imponible, y por otra, de «regímenes, métodos o sistemas» de determinación de la misma; precisando que, en este Impuesto son dos los sistemas de estimación previstos (recordemos que la LGT recoge tres, la estimación directa, la indirecta y la objetiva, éste último no se prevé en la actual normativa del IS), pero son tres los procedimientos aplicables.

⁴ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, en su obra conjunta, FERREIRO, CLAVIJO, MARTIN QUERALT, PEREZ ROYO y TEJERIZO: **Curso de Derecho Tributario. Parte especial**, Marcial Pons, Madrid, 9ª edic., pág. 289.

ESTUDIOS

Para CLAVIJO estas dos primeras técnicas o procedimientos, «empleados correctamente, han de llevar a un mismo resultado, no son, en si mismas antagónicas, ni mucho menos incompatibles, y, por consiguiente, desde un punto de vista teórico, podrían usarse alternativamente»⁶. También para SANZ GADEA los métodos de suma algebraica y de diferencia de capitales fiscales conducen a la misma base imponible; según este autor, este último método goza de escasa relevancia práctica, y su utilización podría pensarse para los casos en que en una documentación contable «se hubiera destruido la cuenta de resultados... Casos realmente anecdóticos»⁷.

c) Y, finalmente, está previsto el régimen (o procedimiento) de estimación indirecta, para su aplicación únicamente en los casos en que la base no pueda determinarse por ninguno de los anteriores⁸.

Debe advertirse que, de los tres procedimientos recogidos por el RIS, tan sólo para los dos primeros, los que tienen su base en la estimación directa, resulta imprescindible el conocimiento de los gastos en los que ha incurrido el sujeto pasivo, como presupuesto «directo» para la determinación de la base imponible. En cambio, en la determinación de la base imponible mediante el régimen de estimación indirecta, método presuntivo como sabemos⁹, la realidad de los gastos producidos es jurídicamente intrascendente, aunque en ocasiones puedan tomarse como dato o índice para llegar a aquélla. Por tanto, y en general, la naturaleza del gasto y los criterios que delimitan su concepto, entre ellos la contabilización, interesan sólo dentro del régimen de estimación directa; en consecuencia, las cuestiones más importantes

⁶ En la obra conjunta de FERREIRO, CLAVIJO, MARTIN QUERALT, PEREZ ROYO y TEJERIZO; *Curso ...*, ob. cit., pág. 231.

⁷ **Impuesto sobre Sociedades ...**, ob. cit., pág. 816.

⁸ Queda claro así cual es la prelación entre los procedimientos y regímenes previstos en el RIS; la estimación indirecta es subsidiaria a la directa, y dentro de esta última, ocupa un lugar preferente el procedimiento de determinación de la base por diferencia entre ingresos y gastos.

⁹ Sobre la estimación indirecta pueden consultarse, entre otros, los siguientes estudios: ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: «Los métodos de determinación de la base imponible», **Estudios del Impuesto sobre Sociedades** de varios autores, Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Financieros, Barcelona, 1983; ARIAS VELASCO, J.: «La estimación indirecta de bases imposables», **Crónica tributaria** núm. 43, 1982; BOLLO AROCENA, M. del Ca.: «Estimación indirecta de bases imposables: requisitos formales y materiales para su aplicación», **Crónica Tributaria** núm. 45, 1983; CARVAJO VELASCO, D.: «La estimación indirecta de bases imposables en el Impuesto sobre Sociedades», **RDFHP** núm. 176, Marzo-Abril 1985, págs. 261 a 280; DURAN-SINDREU BUXADE, A.: «Los métodos indicarios como sistema de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades», **RDFHP** núm. 177, Mayo-Junio 1985, págs. 607 a 633; GENOVA GALVAN, A.: **La estimación indirecta**, TECNOS, Madrid, 1985, y «La estimación indirecta en las leyes de modificación parcial de la LGT y reguladora del IVA», **CIVITAS REDF** núms. 47/48, julio/diciembre 1985; GONZALEZ GARCIA, E.: «Impugnación del acto previo en la estimación indirecta de bases imposables», en la obra **Derechos y garantías del contribuyente** de varios autores, IEF, Madrid, 1983; JUAN LOZANO, Ana M^a.: «Un análisis de los pronunciamientos de los Tribunales sobre la estimación indirecta», **Civitas REDF** núm. 70, 1991; MANTERO SAENZ, A.: «La estimación indirecta de las bases tributarias», rev. **La Ley** núm. 1, 1981; MARTINEZ IZQUIERDO, S.: «Estimación indirecta de bases imposables y delito fiscal», **Gaceta Fiscal** núm. 52; MUÑOZ BAÑOS, C.: «El régimen de estimación indirecta de bases imposables en el Proyecto de Real Decreto sobre desarrollo de la ley de Reforma del Procedimiento Tributario», rev. **La Ley** núm. 3, 1982; PALAO TABOADA, C.: «Métodos y procedimientos de determinación de la base imponible», **HPE** núm. 79, 1982; PEÑA GARBIN, J.M.: «La estimación indirecta de bases imposables», **Gaceta Fiscal** núm. 57.

a resolver serán las siguientes: en primer lugar, establecer si es necesaria la contabilización del gasto para que éste sea deducible en la base imponible del Impuesto. Y, en segundo lugar, relacionada directamente con la anterior, cuál será la consecuencia inmediata en la deducibilidad del gasto, ante la falta de contabilización del mismo.

Una respuesta afirmativa a la primera cuestión sería tanto como afirmar que la determinación de la base imponible en el régimen de estimación directa sólo es posible a partir de la contabilidad, y que, en definitiva, el resultado contable, o mejor, las partidas negativas que informan este resultado, deben coincidir con los gastos incluidos en la base imponible. Evidentemente esto no es del todo cierto ya que, con el régimen de estimación directa de bases se persigue, como señaló SAINZ de BUJANDA, la «certidumbre sobre la realización del hecho imponible y sobre las dimensiones del elemento material de ese hecho»¹⁰, debiéndose alcanzar el resultado cierto pretendido, la base imponible, con la utilización de datos también ciertos (ingresos y gastos, en nuestro caso), por lo cual lo importante es, no el grado de facilidad de su conocimiento (que se extraería de la contabilidad bien llevada por el sujeto pasivo), sino el grado de aproximación a la realidad, que admite un amplio campo de medios de prueba, de los cuales dispone el sujeto pasivo para acreditar la base imponible fijada en su declaración.

Recuérdese que una de las causas que deben concurrir para la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles es la siguiente: «que el sujeto pasivo haya incumplido sustancialmente sus obligaciones contables». En este sentido, ante la falta de definición en la Ley General Tributaria de lo que debe entenderse por «anomalía contable»¹¹, el art. 5º del Real Decreto 1547/1982, por el que se desarrolló parcialmente la Ley de Reforma del Procedimiento Tributario, precisaba que hay incumplimiento sustancial «cuando aplicando las técnicas y criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el contribuyente, resulte imposible verificar la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación»¹². Esto se resume, en palabras de SANZ GADEA en «la imposibilidad de verificar la documentación contable»; según este autor, «la falta de presentación de la declaración, e incluso el no atender al requerimiento que al efecto formule la Administración, no es causa de la aplicación del régimen de estimación indirecta si hay medios de prueba que

¹⁰ *Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre el sistema tributario*, imprenta Aguirre, Madrid, 1970, pág. 28.

En idéntico sentido, los profesores MARTIN QUERALT y SERRANO LOZANO, señalan expresamente que pese a la formulación del artículo 48 de la LGT, «la característica definitoria de la estimación directa es la de efectuarse con base en datos reales, y no sólo los de soporte documental como parece indicar el art. 48, sino cualquier otro obtenido por medios distintos y suficientemente contrastados. Dada esta atención a la realidad, es el método que mejor se adecua a medir la capacidad económica real del sujeto gravado, garantizando en mayor medida los restantes fines de justicia del tributo en particular y del sistema tributario en general, pese a que no exista con carácter puro en ningún tributo, pues, en todos los que lo prevén, la propia ley recorta su referencia directa a los datos reales, permitiendo que se integre con ciertas presunciones o con ciertos datos estimativos o imputados» (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 4ª. edición, Madrid, 1993, pág. 346).

¹¹ Cfr., por todos, GENOVA GALVAN, A.: **La estimación indirecta**, ob. cit., pág. 105.

¹² Cfr. MUÑOZ BAÑOS, C.: «El concepto tributario de anomalía sustancial en la contabilidad», **Crónica Tributaria**, número 41/1982, págs 91 y ss.

ESTUDIOS

permitan establecer con certeza la base imponible. Este es el caso del sujeto pasivo que no presenta declaración, pero que lleva su contabilidad en debida forma y con veracidad»¹³. Sin embargo, no hay que olvidar que «el régimen de estimación directa –siguiendo a SANZ GADEA– se basa en medios de prueba. El art. 48 LGT es explícito: Sirviéndose de declaraciones (confesión) o de documentos presentados (públicos o privados), o de los datos consignados en libros y registros (libro de contabilidad). El medio más frecuente de prueba en el Impuesto sobre Sociedades será la contabilidad; pero, desde luego, no tiene carácter excluyente. El RIS se mueve en esta línea, (art.36.1)»¹⁴.

Con ello, no estamos haciendo otra cosa que admitir que la base imponible, determinada mediante el régimen de estimación directa, puede ser distinta del propio resultado contable, aunque no se discute por ello que, en algunas ocasiones, pueda coincidir con el mismo. De este modo, debe deducirse que del mandato sobre la contabilización del gasto contenido con carácter general en los distintos preceptos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades se pretende únicamente facilitar, juntamente con el resultado contable, la determinación de la base imponible, pero de ningún modo se está pretendiendo admitir su equiparación, por lo cual, la existencia de la contabilidad no es, en coherencia con la interpretación que tanto doctrina científica como Tribunales han hecho de la estimación directa, un requisito sine qua non para llegar a la determinación de la base imponible, sino un instrumento de ayuda para la misma. Debe reconocerse, a pesar de ello, que una sociedad que lleve la contabilidad de forma correcta y ordenada, se aproxima de mejor grado a la realidad que se busca en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible. Sin embargo, esto no puede generalizarse ya que, podría perfectamente darse el caso en el que una sociedad sin contabilidad o con contabilidad incorrecta, estuviera reflejando en sus declaraciones una base imponible más aproximada a la real (en términos tributarios) que una sociedad que estuviese llevando correctamente su contabilidad. Resulta significativo en este punto recordar que el Real Decreto que aprobó el RIS, en la parte expositiva, reconoce la importancia de la contabilidad y su relación con el beneficio fiscal, pero no duda en precisar que admitir los criterios imperantes en aquella «supondría una deslegalización práctica del impuesto», por lo que se inclina por una «armonización entre los criterios fiscales y contables», pero sin que ello signifique que la contabilidad vaya a aceptarse indiscriminadamente a efectos fiscales.

Precisamente, esta última opinión viene avalada, como ya habíamos adelantado, por los pronunciamientos de nuestros tribunales sobre la procedencia o no de la aplicación del régimen de estimación indirecta, en los cuáles se ha venido a interpretar que, aún sin contabilidad, puede determinarse la base imponible del Impuesto mediante la estimación directa, si existen

¹³ *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 824.

¹⁴ SANZ GADEA, E: *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 170. También hay que sumar a esta opinión la de ALTOZANO FERRAGUT, quien precisa que la utilización de datos internos del sujeto pasivo obtenidos por la Inspección de los Tributos y aceptados por el contribuyente, «no determina necesariamente la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles, pues se podría llegar a la determinación de la base imponible integrando los datos consignados en la contabilidad con los derivados de la afirmación hecha por el sujeto pasivo..., estableciendo mediante la prueba de presunciones el verdadero volumen de ventas» («Las incongruencias en la contabilidad como causa habilitante para la aplicación del régimen de estimación indirecta», *Tribuna Fiscal*, nº 29, marzo 1993, pág. 71).

datos suficientemente justificados para ello¹⁵, o, lo que es lo mismo, solamente ante la imposibilidad material de conocer los datos necesarios para poder determinar la base imponible resultará procedente la aplicación de la estimación indirecta. Así se desprende, en primer lugar, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988. Más adelante, el propio Tribunal Supremo ha analizado las consecuencias tributarias que derivan de la desaparición de los libros o registros contables por causa de fuerza mayor, a propósito del enjuiciamiento del artículo 64.1.d) del Reglamento de Inspección. Para este Tribunal, según dice en el Fundamento Jurídico vigesimooctavo, segundo, de la Sentencia de 22 de enero de 1993, en el «supuesto que por fuerza mayor hubieren desaparecido los medios de comprobación o justificación, subsistiendo en cuanto al resto la obligación tributaria, es lo cierto que ésta podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho (Art. 115 y concordantes de la Ley General Tributaria)» (...); «Se estima, por tanto, que el párrafo d) del apartado 1 del art. 64 del Reglamento vulnera, al aplicar de manera inmediata el régimen de estimación indirecta de las bases en los casos de desaparición por fuerza mayor de los elementos comprobatorios, negando al sujeto pasivo la posibilidad de acreditar por otros medios de prueba sustitutorios los elementos del hecho imponible desaparecidos por fuerza mayor. En consecuencia, procede su anulación».

Por todo ello, debe concluirse diciendo que el requisito de la contabilización del gasto no es de cumplimiento necesario para la deducibilidad fiscal del mismo¹⁶, ya que siempre podrá tener tal carácter si la realidad de su existencia queda suficientemente justificada de otro modo. Y esto, más aún, si se tiene en cuenta el exiguo valor que en la actualidad se le dota a la contabilidad como medio de prueba¹⁷, lo que no hace más que apoyar la tesis que aquí se defiende: el carácter prescindible de la contabilidad para la fijación de la base imponible del Impuesto mediante el sistema de estimación directa, el cual se basa, principalmente, en datos ciertos. Son los justificantes, por tanto, los que, en última instancia, sirven para llegar a la base imponible, utilizando la estimación directa. Su carencia impide verificar la contabilidad, justificando la procedencia del régimen de estimación indirecta¹⁸.

Por otra parte, y finalmente, la ausencia de la contabilización de un gasto tan sólo daría lugar a la correspondiente sanción tributaria por incumplimiento de un deber formal, pudiendo

¹⁵ En este sentido la Resolución del TEAC de 15 de marzo de 1988.

¹⁶ Recordemos de nuevo, y con ello queremos dejar clara nuestra postura en este punto, que al hablar de «gastos deducibles» en el Impuesto sobre Sociedades nos movemos en un campo de arenas movedizas, ello por lo siguiente: dentro del concepto «gasto deducible», se incluyen, como sabemos, las amortizaciones o cantidades destinadas a compensar «el deterioro de los bienes», en las que la «contabilización» sí que es un requisito necesario e imprescindible para su consideración como partida deducible en la base imponible porque así lo exige expresamente la propia Ley del Impuesto y lo reitera el Reglamento. También ocurre lo mismo en lo que respecta a las dotaciones a las «provisiones», que siguen un camino similar a las amortizaciones, en cuanto a su tratamiento fiscal, ya que expresamente se exige su «contabilización» para ser consideradas como deducibles (véase el artículo 116, apartado primero, del RIS), por lo tanto, a esa generalización que se hace de los gastos, se le debe imponer la excepción específica que afecta a los gastos aquí indicados.

¹⁷ Vid. nuestro trabajo «La contabilidad como medio de prueba en derecho tributario», *Tribuna Fiscal*, núms. 10 y 11, agosto/septiembre 1991.

¹⁸ En idéntico sentido, SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit. pág.

ESTUDIOS

do llegar a ser incluso objeto del «delito contable» previsto en el artículo 350 bis del Código Penal¹⁹ que, entre los supuestos contemplados recoge, expresamente, la falta de anotación en los libros obligatorios de: «negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas,» o anotación de éstas con cifras distintas de las verdaderas, siempre que la diferencia con la realidad sea superior a 10 millones de pesetas.

¹⁹ Según redacción dada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

ESTUDIOS

ASPECTOS TRIBUTARIOS DE LA LEY DEL PATRIMONIO HISTORICO ESPAÑOL*

José Luis MUÑOZ DEL CASTILLO

Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario de la Universidad de León
Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. Introducción.
- II. Bienes que lo integran.
- III. Medidas Tributarias.
 1. Bienes protegidos.
 2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles y demás Impuestos Locales.
 3. Impuesto sobre el Patrimonio.
 4. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 5. Impuesto sobre Sociedades.
 6. Otros impuestos.
 7. Dación en pago de deudas tributarias.

* El presente trabajo constituye la base de la Ponencia presentada en las Jornadas sobre «Fiscalidad en el Camino de Santiago» celebradas en Santiago de Compostela los días 29 y 30 de abril de 1994.

ESTUDIOS

I. INTRODUCCION

La Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (en lo sucesivo L.P.H.E.) es consecuencia del mandato contenido en el artículo 46 de nuestra Constitución. En este precepto se establece que los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. Norma que, a su vez, viene a ser una especificación del artículo 44-1 donde se reconoce con carácter general el derecho a la cultura.

En cumplimiento de la orden constitucional el artículo 1-1 de la Ley dispone que «son objeto de la presente Ley la protección, acrecentamiento y transmisión a las generaciones futuras del Patrimonio Histórico Español» Para la consecución de estos fines la Ley establece importantes limitaciones en el derecho de propiedad que van desde el deber de conservación, la autorización para la ejecución de obras, la notificación de enajenaciones, etc..hasta la expropiación forzosa; pues bien, como compensación a estos deberes y limitaciones la Ley instrumenta, una serie de medidas de fomento cuales son los anticipos reintegrables, el acceso preferente al crédito oficial, el llamado 1 por 100 cultural y determinados beneficios tributarios.

Así pues, una vez más el legislador utiliza el ordenamiento tributario con fines de política económica; más concretamente se emplea la figura de la exención tributaria (en sentido amplio) al servicio de la política cultural o, si se quiere, con la finalidad específica de conservar y enriquecer el patrimonio histórico y artístico.

En este caso concreto las exenciones pueden justificarse en la medida en que tales cometidos son encomendados por la Constitución, como se ha visto, a los poderes públicos y si esa actividad es desarrollada por los particulares, principales destinatarios de esas normas, no ofrece duda que éstos están cumpliendo un fin público cultural¹.

En este trabajo no se pretenden analizar todas las medidas financieras que la Ley contempla, ni siquiera todos los aspectos tributarios, pues no va a ser objeto de estudio la tasa por exportación de bienes muebles que establece el artículo 30 de la Ley. Nos limitaremos a comentar las medidas tributarias que la Ley prevé en los arts. 69 a 73.

Con carácter previo al análisis del régimen contenido en esos preceptos se concretan brevemente los bienes que integran el P.H.E. para después determinar los que son objeto de protección por la Ley.

¹ Un análisis de los diversos instrumentos de actuación del Estado en el ámbito cultural con un claro pronunciamiento a favor de la exención tributaria puede verse en el trabajo del profesor **GARCÍA AÑOEROS, J. .:** «**Hacienda Vs Patrimonio cultural**», Revista Española de Derecho Financiero, núm. 68 (1990), págs. 475 y ss.

II. BIENES QUE LOS INTEGRAN

El artículo 1-2 de la L.P.H.E. contiene una descripción de los bienes que conforman el P.H.E. en los términos siguientes: «Integran el P.H.E. los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico».

En relación con esta enumeración cabe efectuar una primera apreciación consistente en que se trata de una definición *muy amplia* acorde con los propios fines que la Ley persigue. Como se indica en el preámbulo, la misma trata de «asegurar la protección y fomentar la cultura material debida a la acción del hombre... y concibe aquélla como un conjunto de bienes que en sí mismos han de ser apreciados sin establecer limitaciones derivadas de su propiedad, uso, antigüedad o valor económico...».

Una segunda observación de interés, con importantes repercusiones en el régimen jurídico-tributario que se va a exponer de los bienes que integran el P.H.E., reside en la nota de que el legislador, fiel al mandato constitucional, prescinde de la titularidad patrimonial de los mismos a efectos de la aplicación del régimen jurídico establecido en la Ley. A esta afirmación de carácter general quizás únicamente quepa plantear dos excepciones que son, en concreto, las contempladas en los artículos 44 y 50 de la Ley.

El primero de los mencionados preceptos declara bienes de dominio público los bienes integrantes del denominado Patrimonio Arqueológico y el segundo que incluye en el Patrimonio Bibliográfico, además de determinadas obras aisladas de titularidad privada, las bibliotecas y colecciones bibliográficas de titularidad pública.

Esta afirmación, como se decía anteriormente, tiene importantes repercusiones en el régimen de protección tributaria que la Ley dispensa a los bienes que integran el PHE. En efecto, este hecho conlleva el solapamiento de otros regímenes tributarios peculiares; así, los bienes que conforman el PHE de titularidad pública disfrutarán de los beneficios tributarios que las normas otorgan a estos entes, piénsese, por ejemplo, en las exenciones subjetivas que establece el artículo 5 del Impuesto de Sociedades, y lo mismo sucederá con los de titularidad privada o, incluso, los pertenecientes a la Iglesia Católica.

Una tercera consideración importante consiste en advertir que los bienes que integran el PHE están sometidos a diferentes grados de protección. Esta afirmación tiene su fundamento en el artículo 1-3 de la Ley donde se dispone que los bienes más relevantes del PHE deberán ser inventariados o declarados de interés cultural en los términos previstos en esta Ley.

Del precepto transcrito se desprende la existencia de tres categorías de bienes integrantes del PHE. El máximo nivel de protección y tutela se otorga a los llamados Bienes de Interés Cultural declarados tales por ministerio de esta Ley o mediante Real Decreto de forma individualizada (art. 9-1). Bienes de este tipo pueden ser tanto los inmuebles como los muebles.

La segunda categoría de bienes está constituida por los incluidos en el Inventario General. El art. 26-1 de la Ley ordena que «la Administración del Estado, en colaboración con las demás administraciones competentes, confeccionará el Inventario General de aquellos bienes

ESTUDIOS

muebles del PHE no declarados de interés cultural que tengan singular relevancia» Así pues, a esta segunda categoría sólo pueden pertenecer los bienes muebles, quedando excluidos los inmuebles².

Finalmente, el tercer bloque estará integrado con carácter residual por aquellos bienes que, formando parte del PHE, no son ni de interés cultural ni aparecen inventariados; pero entran dentro del ámbito de aplicación de la Ley con un menor grado de protección.

Como veremos en su momento esta triple categoría de bienes tiene importantes repercusiones en el régimen tributario aplicable a cada uno. Los beneficios tributarios en ocasiones se otorgan en función de la calificación de que gocen los bienes.

III. MEDIDAS TRIBUTARIAS

Como se dijo al principio, la Ley reguladora del PHE emplea el sistema fiscal al servicio de la política económica y, más concretamente, como instrumento para el cumplimiento de fines de política cultural. A este respecto la mencionada Ley, con una absoluta carencia de rigor sistemático, establece una serie de beneficios tributarios en sus artículos 69 a 73. Estos beneficios tributarios se desarrollan parcialmente en el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

Los aludidos beneficios afectan a los más diversos impuestos y ante la ausencia de criterio sistemático alguno, trataremos de seguir el orden fijado en la Ley; sin embargo, con carácter previo, estudiaremos los requisitos que exige la Ley para gozar de la protección que establece.

1. Bienes protegidos

Ya se advertía con anterioridad que no todos los bienes integrantes del PHE pueden disfrutar de los beneficios tributarios con la misma intensidad. En efecto, esta previsión aparece en el artículo 69-2 de la Ley donde se establece que para disfrutar de los beneficios, salvo el establecido en el artículo 72-1, los bienes afectados deberán ser inscritos previamente en el Registro General que establece el artículo 12, en el caso de Bienes de Interés Cultural, y en el Inventario General a que se refieren los artículos 26 y 53 en el caso de bienes muebles. En el supuesto de Conjuntos Históricos, Sitios Históricos o Zonas Arqueológicas, sólo se considerarán inscritos los inmuebles comprendidos en ellos que reúnan las condiciones que reglamentariamente se establezcan³.

² Este hecho es criticado por **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.:** «Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985». Cívitas, Madrid, 1989, pág. 111.

³ El artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, por el que se desarrolla parcialmente la LPHE, dispone: «1. Los inmuebles comprendidos en una zona arqueológica e incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planteamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985 tendrán la consideración de inscritos en el registro de Bienes de Interés Cultural a los efectos fiscales previstos en los artículos 70, 71 y 73 de dicha Ley.

2. Igual consideración y de los mismos efectos tendrán los inmuebles comprendidos en un sitio histórico o conjunto histórico que reúnan las condiciones siguientes.

De las previsiones de este precepto se desprende que pueden disfrutar de los beneficios fiscales los bienes siguientes:

a) En primer lugar los BIC, tanto muebles como inmuebles, inscritos en el Registro General.

Un problema importante suscita el precepto en relación con este tipo de bienes que consiste en que si para gozar de los beneficios es precisa la inscripción o basta con que se haya incoado el expediente. La cuestión se plantea porque el artículo 11 de la Ley dispone que la incoación de expediente para la declaración de un BIC determinará, en relación al bien afectado, la aplicación provisional del mismo régimen de protección previsto para los bienes declarados de interés cultural.

Una interpretación literal del artículo 69-2 podría llevar a la conclusión negativa pues el precepto claramente exige la inscripción del BIC; sin embargo creemos que la posición contraria es perfectamente defendible en base a una interpretación lógica y sistemática de los preceptos de la Ley citados. Si los bienes a los que se ha incoado expediente de inscripción están sometidos a las mismas limitaciones y cargas que los BIC nada más lógico y justo que aplicarles, aunque sea de forma provisional, los mismos beneficios tributarios⁴.

b) En segundo término, los bienes muebles de singular relevancia incluidos en el Inventario General y los bienes integrantes del Patrimonio Documental y Bibliográfico, también de singular relevancia, incluidos en la sección especial del mismo Inventario General.

En relación con estos bienes se suscita el mismo interrogante que veíamos en los BIC: ¿es precisa la inclusión en el Inventario General como establece el artículo 69-2 de la ley o, por el contrario, es suficiente la incoación del expediente a que se refiere el artículo 11 del Reglamento? Entiendo que la respuesta a esta cuestión debe ser en el mismo sentido que la apuntada en la letra anterior.

c) Finalmente, del tenor literal del artículo 69-2 de la Ley se desprende la existencia de una tercera categoría de bienes protegidos que serían los que gozan exclusivamente del beneficio establecido en el artículo 72-1; es decir, obras de arte de autores vivos no inscritas en el Registro General ni incluidas en el Inventario General.

Sobre la problemática que plantean estos bienes nos remitimos a las consideraciones que efectuamos al estudiar los beneficios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Todos los demás bienes integrantes del PHE quedarán al margen del disfrute de los beneficios tributarios previstos en la Ley que aquí se analiza.

Seguidamente pasaremos a exponer los beneficios tributarios que se conceden por la LPHE en los distintos impuestos.

a) Contar con una antigüedad igual o superior a 50 años

b) Estar incluido en el catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la ley 16/1985».

⁴ La misma opinión mantienen **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.**, «Ibidem», pág. 355 y **ALONSO IBANEZ, M^a R.**: «El Patrimonio Histórico. Destino Público y valor cultural», Civitas, Madrid 1992, pág. 409.

ESTUDIOS

2. *Impuesto sobre Bienes Inmuebles y demás Impuestos Locales*

En relación con la problemática que suscita la LPHE en las Haciendas municipales es preciso aludir a ciertas cuestiones de interés contempladas en el artículo 69 de la Ley: la referencia a la Contribución Territorial Urbana; la exención general que establece el artículo 69-3 de los impuestos locales para los bienes inmuebles declarados de interés cultural y la ausencia de compensación por las exenciones en los impuestos locales que prevé el artículo 69-4. Veamos cada una de esas cuestiones separadamente.

En cuanto a la remisión que efectúa el artículo 69-I a la CTU es preciso comenzar advirtiéndole que en la actualidad la misma carece de sentido pues es bien sabido que este tributo fue suprimido por la Ley de 28 de diciembre de 1988, Reguladora de las Haciendas Locales.

Sin embargo, conviene recordar que el artículo 259-8 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, heredero directo de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local de 1975, contemplaba la exención en este tributo de los bienes de naturaleza urbana «declarados expresa e individualmente monumentos histórico-artísticos conforme a la Ley del Patrimonio Histórico Español de 25 de junio de 1985».

Como se avanzaba anteriormente, la CTU fue suprimida por la Ley de 28 de diciembre de 1988, creándose en su lugar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El artículo 64-j de esta Ley prevé la exención que analizamos en los términos siguientes:

«Los declarados expresa e individualmente monumento o jardín histórico de interés cultural mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, e inscritos en el Registro General a que se refiere el artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español; así como los comprendidos en las disposiciones adicionales 1^a, 2^a y 5^a de dicha Ley.

Esta exención no alcanzará a cualesquiera clase de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

— En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

— En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a 50 años y estén incluidos en el catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio⁵.

Digamos a modo de inciso que la exención se amplía a los jardines históricos de interés cultural.

⁵ Con la redacción transcrita se adecúa la exención a lo establecido en el art. 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, disposición que desarrolla parcialmente la LPHE.

Otro aspecto a abordar consiste en analizar la exención general que contiene el artículo 69-3 de la LPHE. Dispone este precepto que «en los términos que establezcan las Ordenanzas Municipales, los bienes inmuebles declarados de interés cultural, quedarán exentos del pago de los restantes impuestos locales que graven la propiedad o se exijan por su disfrute o transmisión, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación de dichos inmuebles»

El problema básico que plantea el precepto transcrito es el de determinar su posible vigencia con posterioridad a la Ley de Haciendas Locales de 1988. Entendemos que la respuesta debe ser claramente negativa por los términos contundentes con que se expresa la disposición adicional 9ª de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En esta disposición se establece que «a partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las del Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley...»

Así pues, dejando a salvo la exención examinada respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles, en la actualidad no existen más exenciones en los impuestos locales para los bienes que integran el Patrimonio Histórico Español. La nueva Ley de las Haciendas Locales ha supuesto un recorte muy importante de los beneficios tributarios para estos bienes.

El legislador no ha pensado que algunos tributos municipales: tasa de licencia de obras, Incremento de Valor de los Terrenos, Impuesto sobre Construcciones, pueden ser obstáculos significativos en la consecución de los fines perseguidos por la LPHE.

En poco más de tres años los beneficios de esta Ley han quedado prácticamente eliminados en el ámbito de las Haciendas Locales.

Finalmente, el apartado 4 del artículo 69 de la LPHE. establece que «en ningún caso procederá la compensación con cargo a los Presupuestos generales del estado en favor de los Ayuntamientos interesados». Al igual que en el caso anterior, el problema que plantea este precepto es determinar su vigencia con posterioridad a la nueva Ley Reguladora de las Haciendas Locales ya que el artículo 9-2 de la misma dispone que «las leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan; dichas fórmulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las Entidades locales, procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales».

La respuesta a la cuestión planteada no se presenta tan clara como en el caso anterior. Entendemos que la intención del legislador ha sido la de fortalecer el principio de la compensación y por tanto el precepto de la LPHE que examinamos habría quedado derogado; sin embargo la realidad demuestra que las medidas de compensación constituyen en la práctica una auténtica excepción tal como se desprende de los artículos 88 y 89 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994. En la primera de las citadas normas la compensación afecta exclusivamente a los beneficios fiscales en tributos locales de exacción obligatoria que se puedan conceder por el Estado con el fin de paliar los daños causados por lluvias torrenciales y otros eventos declarados catastróficos y, la segunda, a las cuotas del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica por los beneficios fiscales establecidos en el Convenio de Cooperación para la Defensa con los Estados Unidos de América.

ESTUDIOS

En cualquier caso, actualmente la compensación, en el caso de considerarla vigente, únicamente podría afectar en el aspecto que aquí estudiamos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles ya que, como se ha demostrado, es la única exención que queda vigente respecto de los bienes que integran el PHE en las Haciendas Locales.

3. *Impuesto sobre el Patrimonio*

El artículo 69-1 de la LHPE deja a salvo las exenciones establecidas en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

La Ley de 14 de noviembre de 1977, reguladora de este Impuesto, en su artículo 6-j) establecía dos exenciones en relación con la materia que aquí se estudia: los inmuebles urbanos declarados expresa e individualmente monumento histórico-artístico y las obras de arte que cumplan los fines de interés cultural que fijen reglamentariamente los Ministerios de Hacienda y de Cultura⁶.

Es sabido que este Impuesto ha sido derogado y sustituido por el Impuesto sobre el Patrimonio creado por la Ley 19/1991, de 6 de junio. Esta Ley amplía las exenciones relativas al Patrimonio Histórico dedicando a su regulación tres apartados del artículo 4.

El primero de ellos establece la exención para los bienes integrantes del PHE, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles.

A continuación aclara la ley que en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos la exención no alcanza a todos los bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino únicamente a los que reúnan las condiciones siguientes:

En las Zonas arqueológicas los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico.

En los Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a 50 años y estén incluidos en el Catálogo correspondiente.

En segundo lugar se declara la exención de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con sus normas reguladoras. En realidad esta exención podría entenderse incluida en la anterior pues la LPHE, para determinar los bienes que lo integran, prescinde de la situación y régimen jurídico.

Por último, el artículo 4-3 establece exenciones en favor de determinados objetos de arte y antigüedades, concretamente en lo que aquí puede interesar, se declara la exención de aquéllos cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26-4 de la Ley 16/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español⁷. A pro-

⁶ El precepto citado fue desarrollado por el Real Decreto 1382/1978, de 2 de junio.

⁷ Este precepto se desarrolla en el artículo 26-1 del Real Decreto 111/1986 de 10 de enero, modificado por el reciente Real Decreto 64/1994, de 21 de enero. En él se fijan unas cuantías que oscilan entre las 400.000 pesetas y los quince millones en función de la naturaleza de los bienes. La primera para objetos etnográficos y la segunda para obras pictóricas y escultóricas con menos de cien años de antigüedad.

pósito de este beneficio simplemente advertir que las cantidades que se establecen lo son a efectos de fijar los valores máximos de los bienes que quedan amparados por la exención; no se requiere que los bienes formen parte del Patrimonio Histórico, aunque también puede afectar a bienes integrados en él que no aparezcan incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles ya que éstos están exentos cualquiera que sea su valor por la aplicación de lo establecido en el artículo 4-1 de la Ley.

En resumen, la nueva Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ha aclarado y ampliado, aunque ciertamente no de forma significativa, las exenciones previstas en la normativa anterior en cuanto a los bienes integrantes del PHE

4. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

El artículo 70 de la LPHE estableció determinadas deducciones en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸; sin embargo, es preciso entender que tal norma ha quedado derogada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La nueva Ley contempla tres tipos de deducciones de la cuota que afectan a bienes que integran el PHE. Las dos primeras están integradas en la deducción por inversiones y la tercera aparece incluida en la deducción por donativos. Veamos seguidamente cada una de ellas.

El artículo 78-4-c) de la Ley dispone que se deducirá de la cuota el 15% de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69-2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que se cumplan los dos requisitos siguientes:

- Que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años.
- Que se formalice la comunicación de la transmisión al Registro General de Bienes de Interés Cultural.

La segunda deducción es la contemplada en el artículo 78-4-d), de acuerdo con esta norma se permite deducir de la cuota del Impuesto el 15% del importe de los gastos de *conservación*, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes que cumplan los requisitos establecidos en la letra anterior, en tanto en cuanto no puedan deducirse como gastos fiscalmente admisibles, a efectos de determinar el rendimiento neto que, en su caso, procediere.

Como consideración válida para ambas deducciones ha de advertirse que sólo pueden acogerse a ellas las inversiones que se efectúen en bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, con lo que prácticamente se limita su aplicación a los bienes inmuebles que cumplan el requisito indicado pues los muebles no se suelen declarar

⁸ Esta previsión se desarrolló en el artículo 62 del Real Decreto III/1986, de 10 de enero.

ESTUDIOS

BIC⁹. Por otra parte, conviene indicar que se ha reducido el importe de todas las deducciones previstas inicialmente en la LPHE del 20 por ciento al 15 por ciento.

Finalmente, la última deducción es la prevista en el artículo 78-6-a) de la Ley. De acuerdo con este precepto se permite deducir de la cuota del Impuesto el 15 por ciento de las donaciones puras y simples en bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, siempre que se realicen en favor de las entidades citadas en la letra b) siguiente.

Las entidades donatarias de los indicados bienes deben ser necesariamente las que a continuación se expresan:

- Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Universidades públicas.
- Cruz Roja española.
- La Iglesia Católica y las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas.
- Las Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.
- Las Asociaciones declaradas de utilidad pública.

La deducción mencionada no sólo afecta a los bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural sino también a los incluidos en el Inventario General.

Todas las deducciones examinadas en este apartado deben cumplir los requisitos que para las mismas establece la Ley del Impuesto sobre la Renta: la práctica de estas deducciones requiere justificación documental adecuada (art. 79); en segundo lugar, el conjunto de las deducciones por inversiones y donativos no puede exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo (art. 80) y, finalmente, se exige también, aunque exclusivamente para la primera, que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arroja su comprobación al comienzo del mismo, al menos, en la cuantía de la inversión realizada (art. 81).

5. *Impuesto sobre Sociedades*

Los beneficios tributarios de los bienes integrantes del PHE en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se establecen en el artículo 71 de la LPHE que, a su vez, aparece desarrollado en el art. 63 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

Dos consideraciones generales conviene efectuar sobre estos beneficios antes de entrar en su análisis: en primer lugar, que la normativa del Impuesto sobre Sociedades es anterior en el tiempo (1978) a la LPHE por lo que, en principio, ha de considerarse vigente ésta en lugar

⁹ Este hecho ha llevado a **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.**, a afirmar: «Como consecuencia, podemos decir que este beneficio fiscal además de raquítico en su cuantía es de escasísima aplicación tratándose de muebles». «**Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985**» ob., cit., pág. 560.

de aquélla; no obstante, es oportuno precisar que el artículo 26 de la Ley del Impuesto, precepto que contiene una de las deducciones, ha sido objeto de redacciones sucesivas en diversas Leyes de Presupuestos Generales del Estado¹⁰. La segunda observación reside en que hay cierto paralelismo entre los beneficios de este Impuesto y los establecidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aunque también hay diferencias significativas.

El artículo 71-2 de la LPHE. considera deducibles de los rendimientos íntegros obtenidos, a efectos de determinar la base imponible, las *donaciones* puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español en favor del Estado, demás Entes públicos y asociaciones y fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública. La cuantía de la deducción no podrá exceder del 30 por ciento de la base imponible.

Este beneficio merece, sin duda, algunas puntualizaciones de interés: la primera poner de manifiesto las discrepancias existentes entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el de Sociedades al enumerar las posibles personas jurídicas beneficiarias de las donaciones de bienes que forman parte del PHE. Entendemos que esta disparidad de criterio carece de justificación alguna¹¹.

En segundo lugar, debemos señalar que en este Impuesto, a diferencia del Impuesto sobre la Renta, la deducción actúa como un gasto deducible para determinar la base imponible; en el IRPF se practica sobre la cuota. Esta circunstancia produce como consecuencia que suponga un mayor beneficio para el donante persona jurídica que para las personas físicas. Si se tiene presente que el tipo general del Impuesto sobre Sociedades es el 35 por 100, este sería el tipo que correspondería a una deducción en cuota.

Asimismo es importante advertir que el importe de la deducción no puede exceder del 30 por 100 de la base imponible del sujeto pasivo que realiza la donación; en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el límite, aunque formalmente igual, es menor pues se computan los donativos e inversiones del sujeto pasivo.

¹⁰ La última en hacerlo ha sido la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

¹¹ Esta disparidad desaparecerá si se aprueba el Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados) el 7 de diciembre de 1993 (Serie A. Núm. 391).

La disposición adicional 4ª establece: «El régimen previsto en los artículos 59 a 68, ambos inclusive, de la presente Ley, será aplicable a los donativos efectuados y a los convenios de colaboración celebrados con las siguientes entidades:

El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas, los Organismos Públicos de Investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

Los Entes Públicos y los Organismos Autónomos administrativos que reglamentariamente se determinen.

La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.

La Cruz Roja Española.

El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía.»

A este amplio elenco de entes hay que añadir las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública que son consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos del Proyecto de Ley.

ESTUDIOS

Esta deducción es similar a la establecida en el artículo 13-m) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo ésta como límite el 10 por 100 de la base imponible. Tal hecho podría suscitar dudas sobre su vigencia; sin embargo, teniendo presente que la LPHE es posterior a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y tomando en consideración que el artículo 63-2 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, declara la incompatibilidad entre ellas, debemos llegar a la conclusión de su permanencia.

Se indica para concluir con el estudio de este beneficio tributario que del mismo pueden disfrutar los bienes que formen parte del PHE inscritos en el Registro general de Bienes de Interés Cultural y los incluidos en el Inventario General. Los aspectos formales de la deducción se completan con lo establecido en el artículo 123 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, precepto al que se remite el artículo 63-2 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

El segundo beneficio que se establece en este Impuesto en favor del PHE es el contemplado en el artículo 26-3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tal como ha quedado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1994. De acuerdo con este precepto los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota líquida el 10 por 100 de las inversiones en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Las precisiones más importantes que esta deducción sugiere son las siguientes: en primer lugar, que la misma opera sobre la cuota líquida; es decir, la cuota íntegra menos las deducciones por doble imposición y, en su caso, las bonificaciones contenidas en el artículo 25 de la Ley.

Asimismo se debe advertir que esta deducción se ha recortado desde el 15 por 100 que establecía el Reglamento de la LPHE, hasta el 10 por 100 actual.

Además se indica que de la misma sólo pueden disfrutar las inversiones en bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

También debemos poner de manifiesto que a estos efectos se equiparan a las inversiones los gastos de adquisición, conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes declarados de interés cultural.

Se señala, por último, que de acuerdo con el artículo 26-7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades las inversiones en este tipo de bienes, juntamente con otras más significativas (activos fijos nuevos, creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, investigación y desarrollo, etc) no pueden superar el 35 por 100 de la cuota líquida del ejercicio.

6. *Otros Impuestos*

La LPHE establece beneficios tributarios en otros impuestos; sin embargo, de entrada, es preciso advertir que su operatividad ha quedado muy limitada por el establecimiento en nuestro país del IVA con efectos 1 de enero de 1986 y, por tanto, inmediatamente después de la entrada en vigor de la mencionada Ley.

En efecto, el artículo 72-1 dispone que quedan exentas del pago del Impuesto sobre el Lujo y del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas las adquisiciones de obras de arte siempre que sus autores vivan en el momento de la transmisión.

La exención que se acaba de mencionar se refiere a las obras de arte de autores vivos, por lo que en la generalidad de los casos no afectará a los bienes integrantes del PHE; en este sentido el artículo 69-2 de la Ley excluye para este supuesto la necesidad de inscripción en el Registro General o figurar en el Inventario General.

Por otra parte, el precepto en estudio, como se apuntaba anteriormente, quedó derogado con efectos 1 de enero de 1986, fecha en que entró en vigor el IVA y se suprimieron, entre otros tributos, los impuestos a los que se refiere la norma.

No obstante, en la vigente Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, de 28 de diciembre de 1992, aparece una exención similar a la que configura la LPHE. En efecto, el artículo 20-1-27° establece la exención de «las entregas de obras de arte y bienes análogos que no se destinen normalmente a uso industrial, cuando se efectúen por sus autores o por personas que actúen en nombre y por cuenta de ellos».

En este número se comprenden los siguientes bienes:

a) Las pinturas, dibujos y pinturas al pastel, incluidas las copias, realizadas totalmente a mano, con exclusión de los artículos manufacturados decorados a mano y de los dibujos industriales.

b) Las litografías, grabados y estampas firmadas y numeradas por el artista y obtenidas por medio de piedras litográficas, planchas u otras superficies grabadas totalmente y ejecutadas a mano.

c) Las obras originales de arte estatuario y escultórico, con exclusión de las reproducciones en serie de las obras de artesanía de carácter comercial»

No es preciso recordar que esta exención, al igual que su predecesora contenida en la LPHE, responde más a la finalidad general de protección a la cultura que específicamente al PHE.

La segunda exención es la contenida en el artículo 72-2 de la LPHE. En esta norma se establece que quedan exentos de todo tributo las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario o declarados de Interés Cultural.

De esta exención hay que destacar el hecho de que sólo afectaba a los bienes de interés cultural y a los incluidos en el Inventario y, además, que ha resultado afectada por la nueva normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo que, como es bien sabido, grava las importaciones de bienes.

En la nueva Ley del IVA se contemplan algunas exenciones en las importaciones que pueden afectar a la materia que aquí se estudia. Nos referimos concretamente a las establecidas en los artículos 27-9° y 54.

El primero de ellos declara la exención de las importaciones de obras de arte y bienes análogos comprendidos en el artículo 20-1-27°, cuando se trate de obras originales y se importen por sus autores o un tercero en nombre y por cuenta de ellos.

ESTUDIOS

Este beneficio, al igual que el que veíamos anteriormente, más que incentivar el PHE trata de favorecer la difusión cultural.

El artículo 54 establece la exención del Impuesto de las importaciones de los objetos de colección o de arte de carácter educativo, científico o cultural, no destinados a la venta e importados por museos, galerías y otros establecimientos autorizados para recibir esos objetos con exención.

La exención estará condicionada a que los objetos se importen a título gratuito o, si lo fueran a título oneroso, que sean entregados por una persona o entidad que no actúe como empresario o profesional.

En la generalidad de los casos el beneficio expuesto no afectará a bienes integrantes del PHE y mucho menos a bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario, sino que se refiere a todo tipo de objetos de arte importados de terceros países en las condiciones exigidas por la Ley¹². Así pues, esta exención alcanza a un número de bienes mucho más amplio.

Las importaciones de bienes también aparecen gravadas por los derechos arancelarios. En relación con ellos el artículo 64-2 del Real Decreto de 10 de enero de 1986 dispone que se aplicará el régimen comunitario de franquicias aduaneras. Este régimen aparece regulado en el Reglamento del Consejo de la Comunidad Económica Europea de 28 de marzo de 1983 y en él se declara la exención de la importación de objetos de carácter cultural que se efectúe por organismos públicos y de objetos de colección y de arte no destinados a la venta cuando se importen por museos, galerías y establecimientos análogos.

En resumen, la declaración general de exención a las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario o declarados de Interés Cultural que establece el artículo 72-2 de la LPHE ha quedado limitada en los términos expuestos por disposiciones posteriores a la Ley mencionada.

7. Dación en pago de deudas tributarias

El artículo 73 de la LHPE admite la posibilidad de que el pago de la deuda tributaria de los Impuestos sobre Sucesiones, Patrimonio y Renta de las Personas Físicas pueda realizarse mediante la entrega de bienes que formen parte del PHE, en la forma que reglamentariamente se determine¹³.

¹² A este respecto debemos recordar que ya el artículo 64-2 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, precepto que desarrolló el artículo 72-2 de la LHPE dispuso que a pesar de la declaración legal de exentar de todo tributo las importaciones de bienes muebles incluidos en el Inventario General o declarados de Interés Cultural, a efectos del IVA se aplicarían exclusivamente las exenciones a la importación previstas en el artículo 21 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto.

Las exenciones que contenía la antigua Ley del IVA se corresponden esencialmente en la nueva normativa con las expuestas en el texto.

¹³ Una amplia exposición del Derecho comparado sobre este extremo puede verse en **ALVAREZ ALVAREZ, J.L.:** «Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985» ob., cit., págs. 601 y ss. y **ALEGRE AVILA, J.M.:** «La Administración Tributaria y el Patrimonio Histórico» Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 221, (1992), págs. 1066 y ss.

El citado precepto constituye, pues, a primera vista y sin mayores precisiones, una excepción al principio general de que el tributo consiste en la entrega de una prestación pecuniaria¹⁴.

El desarrollo reglamentario a que alude la norma se encuentra en el artículo 65 del Real Decreto de 10 de enero de 1986; sin embargo la institución en examen también aparece contemplada en otros preceptos de nuestro ordenamiento tributario y de cuya regulación cabe extraer algunas consecuencias importantes. Nos referimos en concreto al artículo 29 del vigente Reglamento General de Recaudación de 20 de diciembre de 1990 y al artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁵.

De la regulación contenida en el artículo 29 del RGR se desprenden dos novedades dignas de mención: en primer lugar, que para que se pueda utilizar este medio de pago se exige la comunicación a la Delegación de Hacienda correspondiente dentro del período voluntario de ingreso, precisión que no aparecía en las normas reguladoras del PHE y, en segundo término, atribuye al Director General de Recaudación la competencia para aceptar o no los bienes ofrecidos en pago¹⁶.

El artículo 36-3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se limita a prever la posibilidad del pago de la deuda tributaria mediante la entrega de bienes integrantes del PHE que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural. A pesar de la aparente simplicidad del precepto, de él se pueden extraer dos conclusiones importantes: la primera consiste en que se despeja la duda sobre la aplicación de este medio de pago a las donaciones pues, es sabido, que con anterioridad las mismas tributaban en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. La segunda se concreta en la incorporación a una norma con rango de Ley de la previsión reglamentaria en el sentido de que únicamente podrían utilizarse como medio de pago, no todos los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, sino exclusivamente los incluidos en el Inventario General y los inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

Como se indicaba al comienzo de este epígrafe, el desarrollo reglamentario del artículo 73 de la LPHE se efectúa en el artículo 65 del Real Decreto de 10 de enero de 1986, regulando esencialmente el aspecto procedimental del ejercicio del derecho de pagar determinadas deudas tributarias con los bienes indicados. Pues bien, prescindiendo aquí de su análisis, conviene advertir que el precepto reglamentario, desarrollando la Ley con un criterio claramente restrictivo, estableció que este derecho sólo pudiera ejercerse mediante la entrega de

¹⁴ Un análisis de esta circunstancia es efectuado por **FALCON Y TELLA, R.:** «Problemática del Pago en especie: una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias», Revista Española de Derecho Financiero, núm 54 (1987), págs 215 y ss., llegando a la conclusión de que, aún en estos supuestos, la obligación tributaria tiene carácter pecuniario. El artículo 73 supondría la admisión en nuestro ordenamiento de las obligaciones tributarias facultativas.

¹⁵ El artículo 80-2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se limita simplemente a admitir la posibilidad del pago de la deuda de este Impuesto mediante la entrega de bienes inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

¹⁶ Actualmente tales competencias debe entenderse que corresponden a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, respectivamente.

ESTUDIOS

determinados bienes y no de todos los que integran el PHE como dispone el artículo 73 de la Ley.

Tal interpretación, ciertamente discutible, supone aceptar el criterio del artículo 69-2 de la Ley que configura la institución del artículo 73 como un beneficio fiscal cuando en realidad estamos en presencia de una figura establecida más en beneficio del Estado que de los propios contribuyentes.

También es importante destacar el hecho de que no se comprende la razón por la que la dación en pago de deudas tributarias únicamente se admite respecto de los tres Impuestos mencionados, quedando excluidos, los demás. En nuestra opinión no existen argumentos para vetar su aplicación a otros como pueden ser Sociedades y Transmisiones Patrimoniales, sobre todo si se tiene presente que siempre debe mediar la aceptación por parte del Estado o del órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma cuando se trate de tributos cedidos¹⁷.

Se advierte para terminar que con esta medida no coactiva se trata de favorecer la adquisición por parte del Estado de bienes integrantes del PHE, mientras que las examinadas con anterioridad tratan de incentivar la adquisición, conservación y difusión de ese mismo Patrimonio en manos de los particulares.

¹⁷ En este sentido es importante señalar que la disposición adicional 10ª del Proyecto de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general dará nueva redacción al artículo 73 de la LPHE, en los términos siguientes: *«El pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades podrá realizarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, en la forma que reglamentariamente se determine»*

Dos cambios importantes se introducen en este precepto: por un lado, se amplía la dación en pago al Impuesto sobre Sociedades y, por otro, se precisa con carácter general y en norma con rango de Ley que los bienes a entregar deben estar inscritos en el Registro General o incluidos en el Inventario. Esta precisión despeja las dudas surgidas en la normativa actual sobre la posibilidad de entregar en pago otros bienes que, formando parte del PHE, no sean de las categorías indicadas.

JURISPRUDENCIA

LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

I. NATURALEZA Y REGIMEN JURIDICO

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en lo sucesivo IIVTNU) tiene su antecedente en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (en lo sucesivo IIVT) que se conoce como el Impuesto Municipal de Plusvalías. Aunque se han introducido importantes modificaciones por la ley 39/88, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo LRHL) recogemos, junto a las Resoluciones de los Tribunales que hacen referencia al IIVTNU, las dictadas al amparo de la normativa anterior que estimamos mantiene su vigencia al afectar a materias que no han sido modificadas.

La nueva regulación del IIVTNU ha pretendido corregir los defectos de que adolecía el impuesto anterior al que viene a sustituir y que, a pesar de su larga tradición en el sistema tributario local, estaba sometido a fuertes polémicas en cuanto a su fundamentación teórica al resultar muy discutible afirmar que la acción urbanística produce inexorablemente un incremento de valor del terreno que debe ser gravado aprovechando su transmisión¹.

El IIVTNU es hoy, como consecuencia de las modificaciones introducidas, un impuesto irreal y desequilibrado que ampara un tratamiento fiscal favorable al suelo y debería buscarse una fiscalidad más acorde con las de otros activos de carácter productivo que evitara la doble imposición en el gravamen de las plusvalías y evitara la incursión en este campo del capital meramente especulativo.

La normativa reguladora del IIVTNU aparece recogida en los art. 105 al 111 de la LRHL mientras que las respectivas Ordenanzas fiscales determinan si se establece el impuesto por

¹ El art. 47 de la Constitución establece que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.

JURISPRUDENCIA

los respectivos municipios, el porcentaje que se aplica al valor catastral para calcular la base imponible, el tipo de gravamen y el método de gestión (autoliquidación o declaración con posterior liquidación administrativa).

En el análisis del nuevo impuesto por los Tribunales y por las consecuencias que plantea, a las que haremos posteriormente referencia, destaca en cuanto se refiere al régimen jurídico la sentencia del TS (9.12.92) en relación con la disposición derogatoria de la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales, que deroga cuantas disposiciones de rango reglamentario regulen las materias objeto de las disposiciones legales derogadas², quedando también suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieran establecidos en los tributos locales, tanto de forma específica como genérica, en toda clase de disposiciones distintas de la LRHL, con las excepciones que en dicha disposición adicional se expresan³.

Ante el favorable tratamiento que la LRHL da al gravamen sobre el incremento de valor de los terrenos, el TS (21.1.94) en la interposición de un recurso de casación por una entidad mercantil que transmitió en mayo de 1987 un inmueble, cuya liquidación es practicada por la Administración después de enero de 1990, no estima la pretensión del recurrente que pretende se aplique la ley 39/88 con base en una interpretación a «sensu contrario» de la prohibición constitucional de retroactividad de las normas sancionadoras.

II. HECHO IMPONIBLE

a) Terreno de naturaleza urbana

El art. 105 de la LRHL somete a tributación los terrenos de naturaleza urbana cuya delimitación ya había dado origen a una abundante doctrina de los Tribunales⁴ por la lógica interrelación que se produce entre la legislación tributaria y la clasificación del suelo. El Real Decreto-ley 1/92 de 26 de Junio, por el que se aprueba el texto refundido de la ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana⁵ mantiene la ausencia de coordinación entre los criterios de sujeción empleados y deja vigentes las resoluciones de los Tribunales dictadas con anterioridad a la vigencia de la normativa reguladora del IIVTNU.

El término urbanizable en el IIVTNU no es bastante para hacer nacer la obligación tributaria a juicio del TSJ de Madrid (13.5.94) sino que habrá de reunir la condición de «programa-

² EL RD 781/86 de 18.4 regulaba el viejo impuesto de incremento del valor de los terrenos en los art. 350 y siguientes.

³ En relación con el IIVTNU la disposición transitoria sexta establece su entrada en vigor el 1.1.90 y regula el régimen transitorio aplicable a la tasa de equivalencia a la que hacemos posteriormente referencia.

⁴ En el art. 62 a) de la LRHL existe por redundante una confusa definición de bienes inmuebles de naturaleza urbana al considerar como tales «el suelo urbanizable programado o no programado desde que se apruebe un Programa de Actuaciones Urbanísticas, los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o encitados de aceras o cuenten con alcantarillado, suministro de agua, energía eléctrica y alumbrado público y los ocupados por construcciones de naturaleza urbana. Tendrán la misma consideración los terrenos que se fraccionen en contra de lo dispuesto en la legislación agraria... »

do» ya que el simple carácter urbanizable del terreno, esto es, apto para ser urbanizado, precisa necesariamente que esa posibilidad *se convierta en realidad requiriendo la aprobación del correspondiente Plan Parcial o Programa de Actuación Urbanística*. El impuesto tiende a gravar exclusivamente fincas urbanas, estimando que no están sujetas a él las no urbanas ya que, como señalan las sentencias del TS de 15.4.87 y 18.4.89, el mencionado impuesto únicamente tiene como soporte el suelo urbano y el urbanizable programado o que vaya adquiriendo esa condición con arreglo a las normas urbanísticas en cada caso aplicables, viniendo dada la sujeción por la calificación urbanística del suelo y nunca por otras circunstancias de hecho o jurídicas⁵.

b) Fincas rústicas

Son bienes de naturaleza rústica aquéllos que no tienen la consideración de urbanos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 63 a) de la LRHL. Sobre los problemas que plantea su concreta delimitación existe abundante doctrina de los Tribunales que resumimos como sigue:

El TSJ de Madrid (2.7.93) estima excluidas del ámbito impositivo del IIVT las fincas rústicas o no calificadas como urbanas por los planeamientos urbanísticos correspondientes. Para el Tribunal la última manifestación de esta evolución se encuentra en la LRHL cuando en su art. 105.2 reconoce la no sujeción de los terrenos rústicos a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), los cuales, como ya hemos puesto de manifiesto anteriormente, aparecen delimitados negativamente por el art. 63 de dicha ley.

El efectivo aprovechamiento urbanístico para gravar un terreno clasificado como no urbanizable, tras haberse obtenido una autorización para instalar un camping, supone para el TS (26.11.92) que no cabe asimilar un suelo no urbanizable, en el que por vía excepcional se autorizan determinadas instalaciones de interés social, con un suelo urbano o urbanizable programado que es el soporte del impuesto objeto de examen.

Para considerar que un terreno rústico adquiere de forma inminente la condición de urbanizable programado, a efectos de su sujeción al impuesto, es preciso para el TS (16.4.94) que en el momento en que se produjo la transmisión ya hubiera tenido lugar, al menos, la aprobación provisional del Plan Urbanístico en que se le atribuya tal calificación. La solución a la que llega esta sentencia como otras anteriores (14 y 15.5.92) es vincular la sujeción del impuesto a la posibilidad de aprovechamiento urbanístico.

⁵ El RD 1/92 por el que se aprueba el TR del Régimen del Suelo y Ordenación Urbana ha refundido la ley del Suelo de 9.4.76 y la ley 8/90 de 25 de Julio sobre disposiciones estatales vigentes sobre suelo y ordenación urbana para regularizar aclarar y armonizar dichas disposiciones. En los municipios con planeamiento se establece la adecuada diferenciación entre suelo urbano, urbanizable (programado, no programado y apto para urbanizar) y no urbanizable; en los municipios sin planeamiento sólo puede existir terreno urbano y no urbanizable.

⁶ Para el TS (27.10.92) están sujetas al impuesto las plusvalías derivadas de enajenaciones de suelos clasificados como urbanizables programados; el art. 3.º del RD Ley 16/81 de 16 de octubre (derogado por el RD 1/92 al que ya hemos hecho referencia) en su artículo tercero, no sólo consideraba como suelo urbanizable los terrenos clasificados como urbanos o de reserva urbana en planes no adaptados por la ley del Suelo de 1976 sino que, por remisión al art. 84 de esa Ley, les aplica el régimen de suelo urbanizable programado.

JURISPRUDENCIA

La Administración, como autora de los planes generales de ordenación urbana, a la hora de practicar la liquidación debe tener muy claro la clasificación y calificación del inmueble que pretende liquidar porque de ellas dependerá la sujeción o no al tributo. Lo que no puede hacer según pone de manifiesto el TSJ, de Valencia (3.12.92) es después de liquidar, negar a la Sala la certificación sobre clasificación o calificación de terrenos, porque no se solicita una información urbanística a que hace referencia el art. 165 del Reglamento del Planeamiento Urbanístico, sino que pruebe los elementos esenciales del tributo como le obliga el art. 124 de la LGT; en caso de no hacerlo procede anular la liquidación y entender que en el caso examinado el terreno por su carácter agrícola no está sujeto al impuesto liquidado.

La calificación del terreno como suelo urbanizable programado en el momento del devengo es para el TS (4.12.93) la que determina todo el régimen impositivo de la exacción, con abstracción de que, ininterrumpidamente, haya sido destinado a una explotación agraria, así como de su posterior reclasificación, de nuevo, como no urbanizable⁷.

c) Transmisión de dominio «inter vivos»

La expresión utilizada por la ley de transmisión de propiedad por «cualquier título» abarca desde la transmisión «inter vivos» mediante negocio jurídico a título oneroso o gratuito (compraventa, permuta, o donación) pasando por la enajenación en subasta o expropiación forzosa, así como los negocios jurídicos «mortis causa» (herencia, legado) y la declaración formal de herederos «ab intestato».

En cuando a las operaciones que han dado origen a una definición de los Tribunales reseñamos los siguientes:

Compraventa

Cuando la adquisición y la transmisión se efectúa en la misma fecha, no cabe aumentar el valor final para obtener el incremento gravable, y para el TSJ Madrid (3.2.94) las fechas a considerar son los documentos públicos si no concurren los supuesto del art. 1227 del Código Civil. El mismo Tribunal (11.11.92) considera que los documentos privados surten efecto para la Administración, en relación a la prescripción, por fallecimiento de uno de los firmantes, al tener plena efectividad en materia tributaria el art. 1.227 del Código Civil⁸.

Existe transmisión cuando en la escritura pública se dan los requisitos que configuran el contrato de compraventa. En el caso examinado por el TS (20.12.93) en que una empresa se

⁷ La DGCHT (10.1.91) tiene declarado que la exigencia de que se trate de terrenos urbanos a efectos del IBI impone el que tenga dicha consideración al devengarse este tributo, lo que tiene lugar el día uno de enero de cada año. En consecuencia, un terreno que sea rústico en esa fecha mantiene su condición durante todo el año a los efectos de los impuestos aplicables, aunque durante dicho período cambie su naturaleza por causa de reclasificaciones, etc.

⁸ La fecha de los documentos privados se contará frente a terceros desde que hubiese sido incorporado a o inscrito en un registro público, desde el fallecimiento de uno de sus firmantes o desde el día en que se entregaron a un funcionario público por razón de su oficio.

declara dueña de pleno dominio de la parcela objeto de autos, que vende sin referencia alguna a que lo enajenado sean derechos concesionales, es a tal fecha de transmisión a la que hay que acudir para la determinación del hecho imponible, sin que pueda jugar lo concertado posteriormente: arrendamiento financiero con opción de compra, pues precisamente esto último está poniendo de manifiesto la transmisión verificada.

Aún cuando el art. 105 de la ley 39/88 grava la transmisión de la propiedad del terreno que se produzca por «cualquier título» como ya hemos señalado anteriormente, cuando la compraventa no va acompañada de la tradición, para el TSJ de Cataluña (26.1.94) no puede considerarse propietario al comprador hasta que esa tradición se produzca y, en consecuencia, no se devengará el impuesto de plusvalía.

Adjudicación en pago de deudas y en pago de asunción de deudas

De los pactos contenidos en la suspensión de pagos la recurrente infiere que lo realmente querido, en contra de lo literal y tajantemente expresado en ellos, no era adjudicar dichos terrenos en pago («datio pro soluto» que supone una transmisión al hacer a los acreedores propietarios del bien transmitido) sino para liquidar o pagar («datio pro solvendo» con la que no se extinguen los créditos ni se transmite la propiedad). Para el TS (9.4.94) la transmisión ocurre en el momento en que los acreedores comisionados por el deudor para realizar su patrimonio lo vendan a terceros, cobrando del producto obtenido sus créditos, dado que los pactos del Convenio no resultan opuestos a la naturaleza «pro soluto» de la adjudicación, ni siquiera sacados del contexto, pues la finalidad del apoderamiento y de la propia existencia de la Comisión Liquidadora es poner fin a la situación de indivisión como representantes de los acreedoras y no de la entidad suspensa. Como el representante de los acreedores lo era también a efectos fiscales, se ha operado una verdadera transmisión dominical en el momento en que la Comisión se hace cargo de las fincas cedidas en pago de las deudas, siendo por tanto el devengo y exigibilidad del Impuesto totalmente procedentes.

Subasta judicial y administrativa

El acta o resolución judicial aprobatoria del remate reúne por sí sola, a juicio del TS (15.7.91), todos los condicionamientos necesarios por su estructura formal, por las personas intervinientes y por su contenido material para la plasmación en ese acto jurisdiccional de los dos elementos que, en el plano iusprivatista⁹, integran el título y el modo de la adquisición del dominio. Debe considerarse por tanto devengado el Impuesto en el período en que se celebró la subasta, siendo esta solución la más conforme con el principio *in dubio pro administrado*. En todo caso el otorgamiento de la escritura pública constituye una condición suspensiva del acto procesal en la enajenación forzosa.

⁹ La postura tradicional del TS ha sido favorable a la tesis juspublicista (transmisión en adjudicación de bienes subastados) frente a la tesis jusprivatista (exigencia de título y modo), criterio que se matiza en la presente sentencia.

JURISPRUDENCIA

Expropiación forzosa

El TS (29.4.94) hace una síntesis de la evolución normativa respecto a este impuesto en cuanto se refiere a la incidencia en el impuesto que nos ocupa cuando la transmisión de los terrenos se efectúa al amparo de lo dispuesto en la ley de Expropiación forzosa. Así, concretamente para el TS, hasta el 1 de enero de 1979, era de aplicación el art. 49 de la ley de Expropiación forzosa por el que «el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o municipio».

La ley 19/75 de reforma de la ley del Suelo y Ordenación Urbana, aplicable desde 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, deja las expropiaciones normales sujetas al régimen de exención establecido por la ley de Expropiación forzosa, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del impuesto siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado por la ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico.

A partir de 1 de enero de 1990 todas las expropiaciones sin las distinciones vistas se regulan por lo indicado en el art. 108.6 de la ley 39/88 que sujeta sin exención aparente alguna al impuesto tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta.

Ello es así porque el fin del impuesto es gravar las plusvalías que se ponen de manifiesto con motivo de la transmisión, que opera en el momento en que se realiza o se hace cierto el incremento de valor y resulta indiferente que la transmisión se produzca voluntaria o forzosamente, tal como se infiere del art. 105 de la ley 39/88 que habla de la transmisión por cualquier título –al igual que se venía haciendo en el art. 87 a) del RD 3250/76 y 35.1 del RD781/86– y según ocurre en otras transmisiones como las hereditarias también sometidas al Impuesto, que tampoco son voluntarias (salvo renuncia o repudiación de la herencia).

No es admisible, totalmente, la tesis de que la ausencia de libertad en la fijación del precio impide obtener la plusvalía inserta en el verdadero valor de venta porque en la expropiación se compensa al expropiado con un justiprecio que no es incompatible con la obtención de una ganancia o incremento de valor. La expropiación no siempre es una carga que produce perjuicios al expropiado, pues hay supuestos en que las expropiaciones enriquecen a los afectados. No existe una conexión o incompatibilidad entre el impuesto que recae sobre la ganancia obtenida y la carga o perjuicio causado por la expropiación que debe compensarse por otra vía.

Antes que la pura desaparición del dominio, la expropiación genera una verdadera transferencia o transmisión de la propiedad, con abstracción de que se produzca por mandato o en ejecución de una ley y sin que se requiera el consentimiento del transmitente.

Aportación a órganos de gestión

Con motivo de haber adquirido una Junta de Compensación de un Arzobispado por contrato de compraventa el derecho a un volumen edificable correspondiente a la aportación de la Junta al Arzobispado, el TSJ de Aragón (30.3.94) entiende que si bien la incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no supone la transmisión del dominio de las fincas de

aquéllos a ésta (art. 129 del RD 1346/76 del TR de la ley del suelo aquí aplicable) el caso analizado no es aquel supuesto legal de mera subrogación real o modificación de la propiedad que no implica transmisión, sino que se trata de una subrogación personal, un cambio de titularidad. Se dan por tanto los dos elementos materiales del hecho imponible -transmisión e incremento de valor sin que desdiga esta afirmación que parezca inconcreto el terreno transmitido, dado que la participación comprada por la recurrente es la representación simbólica de una realidad física: los terrenos que ya tenían aportados a la Junta el vendedor (Arzobispado)¹⁰.

La liquidación girada como consecuencia de la transmisión gratuita que verificó la Gerencia de Urbanismo para hacer efectivas las cesiones previstas en el art. 83.3 de la ley del Suelo no supone para el TS (4.4.94) la aplicación del art. 102 de dicha ley en cuanto se refiere a las adjudicaciones efectuadas a favor de los propietarios que reparcelan en proporción a sus respectivos derechos. Ello es lógico porque los propietarios que reparcelan no adquieren ningún derecho «ex novo» ni compran nada, solo cambian la ubicación física de su derecho mediante el correspondiente acto reparcelatorio. En el caso de autos es distinto porque el Ayuntamiento no ha girado liquidación como consecuencia de una adjudicación de terreno en favor del propietario comprendido en el Polígono, por lo que resulta inaplicable el artículo comentado.

Adjudicaciones a socio cooperativista de propiedad inmobiliaria

El TS (8.11.93) estima que en la transmisión por parte de la Cooperativa de Viviendas a un socio de la misma parte de su propiedad inmobiliaria -parcela o vivienda es lo mismo- no existe transmisión de la propiedad ya que el asociado de la Cooperativa era ya anterior copartícipe de la titularidad dominical de la parcela que se le atribuye -en este caso del piso o plaza de garaje- con lo que en definitiva se trata de un supuesto de no sujeción por faltar los elementos esenciales que configuran el tributo: transmisión e incremento de valor graciable, y que son necesarios para aplicar el impuesto cuestionado¹¹.

Expedientes de dominio y actas de notoriedad

Aunque no existan Resoluciones de los Tribunales, hacemos referencia al problema no previsto en la legislación vigente sobre la consideración de los expedientes de dominio como figu-

¹⁰ Como señala Fernando Lasana Merino en la monografía jurídica sobre «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» el art. 148 del TR de la ley del Suelo y Ordenación Urbana distingue tres sistemas de actuación urbanística: compensación, cooperación y expropiación. Dejando aparte la expropiación ya comentada, en los sistemas de compensación y cooperación los terrenos cedidos gratuitamente no generan plusvalía para el propietario. El art. 159 del TR de la ley del Suelo no considera transmisiones de dominio a efectos del impuesto las adjudicaciones efectuadas a favor de las Juntas de Compensación. Asimismo, en el sistema de Compensación, las reparcelaciones producen solo una subrogación «con plena eficacia real de las antiguas por las nuevas parcelas» pero que no suponen una transmisión de dominio, a efectos del IIVTNU, como había reconocido el TS en Sentencia de 28.6.75.

¹¹ Si bien la Sentencia invoca el contenido de lo dispuesto en la ley de Régimen Local de 1955 como en el art. 87 y siguientes de RD 3250/76, entendemos que los argumentos esgrimidos son aplicables en el momento actual al tratarse de un supuesto de no sujeción.

JURISPRUDENCIA

ra que origina la transmisión, a los efectos de determinar el comienzo o fin del período impositivo en el IIVTNU.

Como señala Francisco Adama Martínez¹² la equiparación que la ley del ITP y AJD hace del expediente de dominio a los medios traslativos de la propiedad contraría en cierto modo lo previsto en la Ley Hipotecaria y su Reglamento, que no atribuyen una finalidad traslativa a los mismos, pero dicha contradicción queda salvada por dos razones de extraordinario peso: en primer lugar porque el legislador puede calificar una figura jurídica de un modo diverso a la calificación que de la misma procedería, en virtud de la aplicación del conjunto de normas que componen nuestro Ordenamiento jurídico y en segundo lugar cuando su finalidad es la lucha contra el fraude fiscal.

De no optar por la solución de equiparación a los efectos del IIVTNU el legislador estaría haciendo de peor condición al sujeto que inste un expediente de dominio a efectos del ITP en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas o, dicho de otra manera, estaría haciendo de mejor condición a dicho sujeto a efectos del IIVTNU al no gravarlo en este tributo cuando en ambos casos el sujeto que promueve el expediente obtiene el mismo beneficio con el auto que pone fin al mismo.

Donaciones

En la donación de padres a hijos de su cuota inmobiliaria ganancial, para el TSJ de Valencia (21.10.93) deberá tenerse por existente el hecho imponible establecido en el art. 105.1 de la ley 39/88, toda vez que se ha producido una transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana, estando obligados los sujetos pasivos en función de la cuota recibida.

d) Transmisiones de dominio mortis causa

Renuncia del derecho hereditario

El principio general de que la adquisición de la finca, a efectos del IIVT, debe considerarse efectuada en la fecha de la muerte del causante, opera también según declara el TSJ de Cataluña (19.1.93) en el caso de la renuncia, en favor de la madre formalizada en escritura pública, de los hijos del causante que falleció intestado, de conformidad con el régimen de sucesión intestada, en el que la renuncia o repudiación de la herencia de los descendientes opera en favor del cónyuge supérstite¹³.

¹² «El expediente de dominio ante los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre el incremento del valor de los terrenos».

¹³ La diferencia entre repudiación y renuncia de la herencia es analizada por Fernando Lasana Merino en la monografía jurídica citada sobre el IIVTNU.

c) Derechos reales de goce limitativos de dominio¹⁴*Extinción de Usufructo*

El TSJ de Aragón (20.12.93) declara sujeta la extinción del usufructo y su correspondientes adquisiciones por el causahabiente, nudo propietario de los terrenos, al fallecimiento de su causante quien hasta entonces lo detectaba. La extinción del usufructo, además de no ser uno de los supuestos de exención del impuesto previstos en el art. 106 de la ley, es un supuesto de transmisión de un derecho real de goce, limitativo del dominio, operada mortis causa, y en ese instante se adquiere el uso y disfrute de los bienes, habiéndose operado en consecuencia una verdadera transmisión, de conformidad con el art. 105 de la ley que hace referencia a que cualquiera que sea el título por el que se haya operado esta sujeta al impuesto en cuestión

III. LA BASE IMPONIBLE**a) Determinación del incremento de valor**

La LRHL abandona el tradicional sistema de cálculo de la plusvalía en función de la diferencia entre valores iniciales y finales del terreno transmitido y opta por un nuevo sistema para la determinación de la base imponible, semejante a una estimación objetiva por módulos que si bien pretende eliminar al máximo todos los elementos de discrecionalidad o arbitrariedad origina una tributación con todos los defectos imputables a los sistemas objetivos¹⁵.

La forma de determinar la base imponible impide gravar el incremento real al tiempo que se autoriza a los municipios a optar según su población por el porcentaje anual que estimen conveniente, lo que no excluye que en la elección pueden primar las necesidades recaudatorias¹⁶.

El incremento de valor se calcula mediante la aplicación de un porcentaje sobre el valor del terreno, que viene dado en función del número de años a lo largo de los cuales se haya producido el incremento de valor. Se toma como valor del terreno el que tenga en el momento del

¹⁴ El art. 105 de la LRHL establece el gravamen cuando se transmite cualquier derecho que permita el disfrute sobre terreno ajeno limitando las facultades dominicales del propietario, como ocurre con el usufructo, derecho de uso y habitación y el derecho de superficie.

¹⁵ En el IIVTNU se producen importantes desajustes cuantitativos cuando hay cambios bruscos y súbitos de los valores catastrales, como ocurre con el proceso de revisión catastral. Cuando se redacta esta sección, la ley de Presupuestos para 1995 preve una entrada progresiva de los incrementos derivados de la revisión catastral a los efectos de su aplicación en el IIVTNU.

¹⁶ Falcón Tella en el prólogo a la citada monografía jurídica de Fernando Casana Merino pone de manifiesto que el art. 355 del TR de Régimen Local de 18.4.86, que regulaba el IIVT se declaraba constitucional por la Sentencia de 22/1/92 porque solo permitía gravar plusvalías reales, lo que no es predicable del art. 108 de la ley de RHL.

JURISPRUDENCIA

devengo a efectos del IBI y el coeficiente aplicable se multiplica por el número de años en que el incremento se haya producido.

La modificación introducida en el art. 108.6 de la LHRL en cuanto se refiere a la expropiación forzosa delimita el alcance que debe darse a la determinación de la base imponible. Inicialmente, para el caso de expropiación forzosa el cuadro de porcentajes contenido en el apartado 2 se aplicaba sobre la parte de justiprecio que correspondiera al valor del terreno (y no sobre el valor catastral de dicho terreno, como ocurre en cualquier otra transmisión onerosa o lucrativa). Manteniendo dicha redacción se ha añadido un nuevo inciso a dicho apartado en el que se indica que si el valor catastral fuese inferior al justiprecio que le corresponde al mismo, prevalecerá a efectos de determinar la base imponible, consagrándose el régimen de estimación objetivo al que hemos hecho referencia.

Las incidencias que se plantean en el IIVTNU para determinar la base imponible son objeto de análisis por la sentencia del TSJ de la Rioja (14.12.93) en las que se ponen de manifiesto las diferencias con el régimen anterior. Para el citado Tribunal la falta de valor inicial del terreno no supone la carencia de un dato necesario dado que no es exigido por la normativa instaurada por la ley 39/88.

El art. 108.3 determina que el valor de los terrenos en el momento del devengo es el que tenga fijado en ese momento en el IBI, lo que supone, según indicia el TSJ de la Rioja prescindir de toda referencia al valor inicial del mismo, como ocurría en el impuesto sustituido y estimar correcto el importe del incremento real resultante porque se ha aplicado sobre el valor del terreno (tomando el valor del metro cuadrado a efectos del IBI) el porcentaje autorizado por la ley al municipio por cada año completo transcurrido desde la anterior transmisión.

b) Fecha inicial del período impositivo

La fecha inicial del período impositivo en la aportación a una sociedad de una tierra clasificada como suelo urbanizable programado, que hasta la aprobación del Plan General de Ordenación tenía la consideración de suelo rústico, es para el TSJ Madrid (26.2.94) la de la adquisición del terreno, aun cuando este tuviera en dicho momento la condición de suelo rústico ya que el hecho imponible de la plusvalía no tiene lugar paulatinamente durante el período de imposición¹⁷ de que se trate sino que resulta de un acontecimiento instantáneo en sentido jurídico, devengándose el impuesto con la transmisión que cierre aquel período, de tal manera que la no sujeción impositiva ha de referirse al momento de surgir el hecho imponible y no a la condición del terreno en el inicio o durante el ciclo de gravamen, en que resulta inoperante su situación urbanística.

Dicha doctrina se reitera por el TS (14.9.92) que sitúa el período inicial en la adquisición anterior pese a que entonces los terrenos no estuvieran sujetos al Impuesto por su naturaleza de agrícolas o rústicos o no estuvieran clasificados o calificados todavía como solares, suelo urbano o urbanizable programado.

¹⁷ Las sentencias del T.S. de 5.2.92 y 14.9.92 consideran que el impuesto no es periódico sino instantáneo.

c) Impugnación de la valoraciones

Para el TSJ de Aragón (20.12.93) el art. 66.2 de la ley 39/88 establece que la base imponible se calculará tomando como valor de los bienes el catastral de los mismos, En el caso de los de naturaleza urbana el Centro Catastral de Cooperación Tributaria, dependiente del Ministerio de Hacienda, integra el valor de suelo (teniendo en cuenta las condiciones urbanísticas que le afectan) y de las construcciones (teniendo en cuenta su carácter histórico artístico, su destino, calidad y antigüedad) con sujeción a unas reglas establecidas en el art. 67 y siguientes de dicha ley.

En las valoraciones practicadas en el supuesto enjuiciado, en algunos casos resultan superiores y en otras inferiores, imputando el Ayuntamiento las discrepancias a diferencias de superficie en Catastro en relación con las registrales, dato este último al que atendió la Corporación. Al tener que primar el criterio de valoración de dicho Centro Catastral en atención a las competencias atribuidas en el art. 77 y 78 de la ley el Tribunal estima parcialmente la reclamación para anular aquellas liquidaciones en la medida que no se correspondan con tales valoraciones.

Para el TSJ de Cataluña (21.3.94) aun partiendo del presupuesto legal (art. 108.3 de la LRHL) de que en las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en ese momento a efectos del IBI, ese valor puede ser discutido, y con eficacia, en sede jurisdiccional, si se demuestra que supera el incremento real del valor, lo que debe hacerse por el cauce probatorio adecuado que no es otro que la prueba pericial contradictoria. Ante la falta de tal elemental prueba, hay que partir del valor catastral aplicado, la aprobación de cuya ordenanza municipal y cálculo por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria se hallan suficientemente documentado en autos y ello hace que carezcan de virtualidad las alegaciones del demandante en el sentido de que el terreno de su titularidad adolece de una situación respecto de los vecinos que desmerece de su valor pues los valores de la Ponencia de Girona vigentes para 1990 no quedan contradichos por prueba alguna y por tanto poseen total eficacia.

No son estimables las objeciones contra la Ordenanza Municipal que fija el número de años durante los cuales se hubiera generado el incremento y que serán aquéllos que con carácter de máximo fije la ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, atendiendo a los períodos de tiempo durante los que se hubiese generado dicho incremento (incluida la capitalidad de provincia) de conformidad con lo dispuesto en la regla primera del art. 108.2 de la LRHL) dado que publicada dicha ley, el TSJ de Aragón (31.12.93) entiende que los interesados pueden llegar a deducir sus cuotas tributarias exigibles sin que sea necesaria una específica mención el B.O. de la Provincia¹⁸.

¹⁸ Se estima en este caso por los recurrentes infringidos los art. 16.1.a) y 17.4 de la LRHL por considerar que se ha omitido un elemento indispensable para la determinación de las cuotas tributarias y que no se ha publicado el texto íntegro de la Ordenanza.

JURISPRUDENCIA

IV. SUJETO PASIVO

El art. 107 de la LRHL establece que en la transmisión a título lucrativo la condición de sujeto pasivo recae en el adquirente del terreno o persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real; si las operaciones son a título oneroso el sujeto pasivo es el transmitente. En la antigua legislación tanto el adquirente como el transmitente eran sujetos pasivos y como señala el TSJ de Madrid (13.5.94) el transmitente lo era como contribuyente y el adquirente como sustituto

Tanto para el TSJ de la Rioja (14.12.93) como para el TSJ de Andalucía (12.7.93) es improcedente la alegación del transmitente de no exigírsele el pago del impuesto, dado que fue el adquirente quien asumió contractualmente en la compra el pago, por cuanto que a la luz del art. 107 apartado b) de la LRHL, el único sujeto pasivo de la transmisión onerosa operada lo es el propio actor en cuanto transmitente del dominio sobre el terreno, sin que tal posición tributaria pueda quedar alterada, por prescripción del art. 36 de la LGT, por el convenio particular suscrito, el cual solo puede tener consecuencias jurídico privadas entre sus firmantes pero no frente a la Hacienda Municipal que ha de girar la liquidación pertinente al que resulte sujeto pasivo del tributo según la norma.

V. EXENCIONES Y NO SUJECIONES

a) Inmuebles situado en Conjunto histórico-artístico

Como ya pusimos de manifiesto en el apartado I referido al régimen jurídico, la disposición derogatoria de la Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales deroga cuantas disposiciones reconozcan beneficios fiscales establecidos tanto de forma específica como genérica, en toda clase de disposiciones distintas de la LRHL.

El problema que se plantean como consecuencia de la citada disposición es el que hace referencia a la transmisiones de bienes declarados de interés cultural ya que el art. 69.3 de la ley 25.6.85, del Patrimonio Histórico Español¹⁹ no puede considerarse en vigor de acuerdo con lo dispuesto en la disposición derogatoria citada. La doctrina de los Tribunales sobre el IIVT estimaba que los edificios que constituyen monumentos histórico artísticos no estaban sujetos dado que las limitaciones de sus uso determinaban la inexistencia de incremento de valor ya que el fundamento del impuesto impediría su gravamen.

El TS (11.10.93) desarrolla dicho criterio al estimar en relación con el antiguo impuesto de plusvalía que la declaración de Conjunto Histórico-artístico implica que el terreno no aumente de valor dadas las limitaciones que al derecho de propiedad establecen los artículos 14 a 36 de la ley 13 de marzo de 1933²⁰ que conllevan la congelación económica del valor del

¹⁹ Dicho artículo establece que los bienes inmuebles declarados de interés cultural quedarán exentos de los impuestos locales en los términos que establezcan las Ordenanzas Municipales.

²⁰ Dicha norma ha sido derogada por la ley 25.6.85 del Patrimonio Histórico Español.

inmueble, pues efectivamente, a partir incluso no de su declaración sino de la incoación del correspondiente expediente no podrá derribarse ni realizarse en él obra alguna de reparación, reforma o modificación sin la autorización de la D.G. de Bellas Artes que puede obligar a los propietarios o poseedores de tales edificios a realizar las obras de consolidación o conservación necesarias a sus expensas y con arreglo a los criterios que fije, concediéndosele a tal efecto un auxilio, adelanto o anticipo reintegrable con la garantía del propio edificio o bien incoar un expediente de expropiación.

Tales limitaciones no comportan la desaparición de la base imponible del impuesto ni la sobrevenencia de una exención del mismo, sino una congelación del valor económico y del aprovechamiento urbanístico del terreno y del edificio sobre él construido, doctrina que reitera el TS (21.9.92 y 27.11.93) cuando considera que el período impositivo en el supuesto de transmisión de un inmueble, situado en un conjunto histórico artístico, transcurre desde la fecha de adquisición por el actual enajenante hasta el inicio del expediente y no hasta la fecha de la efectiva enajenación.

Estamos pues ante una no sujeción parcial por congelación sobrevenida de dicho incremento o ante una presunción no desvirtuada de que las edificaciones y terrenos afectados por la incoación de expediente de declaración de conjunto histórico artístico dejan de experimentar plusvalías desde tal momento y mientras subsista la calificación²¹.

Como ya se puso de manifiesto en el apartado III a) sobre la determinación del incremento de valor, el art. 66.2 de la LRHL ordena que el valor de suelo debe tener en cuenta las condiciones urbanísticas que le afectan y el de las construcciones su carácter histórico artístico, su destino, calidad y antigüedad, con sujeción a las reglas establecidas en el art. 67 y siguientes de dicha ley. Con ello el problema queda ahora circunscrito a la forma de determinar la base imponible sin que ello nos permita llegar a una solución fácil al haber desaparecido la exención que regía con anterioridad y ser automático el gravamen aunque el terreno no aumente de valor, cumpliendo las instrucciones contenidas en la LRHL a las que hemos hecho referencia.

b) Adjudicación de bienes a un cónyuge

Para el TS (17.11.92) al conceptuarse como exenta la adjudicación de bienes a un cónyuge en pago de haberes de la sociedad conyugal, la exención supone en sí la existencia de una transmisión que cierra el período impositivo abriendo uno nuevo, de tal forma que esa es la fecha a considerar en la subsiguiente enajenación por el cónyuge adquirente²², doctrina que ratifica el TS (4.4.94) cuando aclara que las exenciones no impiden la pro-

²¹ Si bien nos hemos limitado a citar las últimas Resoluciones, en «La Administración Tributaria y el patrimonio artístico» José María Alegre Avila se puede consultar una abundante jurisprudencia.

²² La Sentencia del TS de 4.4.94 analiza la figura de la viudedad foral aragonesa, propia del derecho aragonés, que no establece ninguna comunidad entre los cónyuges sino un derecho sucesorio en los bienes del otro cónyuge. No cabe por tanto aceptar la asimilación que se pretende con el régimen de gananciales del derecho común, que establece una comunidad entre los cónyuges y que a la disolución de la sociedad da lugar a la división de la comunidad con la consiguiente adjudicación al cónyuge supérstite de los bienes aportados a la misma.

JURISPRUDENCIA

ducción del hecho imponible aunque sí el nacimiento de la obligación tributaria. Idénticas consideraciones formula el TSJ de Madrid (8.2.94) cuando establece que el «dies a quo» del arranque del período impositivo por plusvalía, cuando el transmitente hubiera adquirido parte de aquél como consecuencia de la adjudicación en pago de sus gananciales, es el del fallecimiento del cónyuge y no el de la adquisición originaria del inmuebles para la sociedad de gananciales.

VI. LA TASA DE EQUIVALENCIA

La LRHL introdujo la supresión de la llamada Tasa de Equivalencia y su disposición adicional quinta dispuso que el período impositivo finalizara en todo caso el 31.12.89. Ello ha planteado toda una serie de problemas de derecho transitorio que han sido objeto de enjuiciamiento por los Tribunales

Para el TSJ Madrid (10.2.94) el Ayuntamiento de Madrid ha subsanado la omisión de ley de Haciendas Locales del año 1988 al introducir en su ordenanza fiscal reguladora del impuesto una disposición transitoria a cuyo tenor, y en el caso de enajenación de bienes de entidades jurídicas que hubieran satisfecho por tenencia de los mismos cuotas en la modalidad de equivalencia del extinguido IIVT, se practicaría una liquidación tomando como fecha originaria la de adquisición de dichos bienes con el límite de veinte años, deduciendo de la cuota que resulte el importe de la cantidad o cantidades efectivamente satisfechas por aquella modalidad durante el período impositivo de que se trate.

A efectos del nuevo impuesto de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, para el TSJ Madrid (7.10.91 y 3.7.93 entre otras) lo pagado en concepto de tasa de equivalencia debe considerarse como ingreso a cuenta, que se descontará cuando se gire la liquidación correspondiente al IIVTNU derivada de la transmisión de los terrenos.

En los municipios sujetos al RD 781/86 las cantidades que el titular originario hubiese debido pagar en su momento y no pagó porque no se le presentaron las liquidaciones, no pueden imputarse al titular actual pues, a juicio del TSJ de Cataluña (4.10.93), ello sería tanto como obligarle a soportar el desplazamiento de la carga tributaria que corresponde al titular anterior. Deberán por tanto girarse nuevas liquidaciones, conforme al art. 108 de la LRHL en las que se deduzcan las cantidades que hubieran debido fijarse en concepto de liquidación o liquidaciones decenales correspondientes a dicho período y hasta el 31.12.89

Para el TSJ de Cataluña (18.2.94) es manifiesto que el régimen establecido en el art. 350.1 b) del RD 781/86 no impide sino que conduce a entender que debe atenderse a un lapso temporal anterior cual es el que debe alcanzar hasta la anterior transmisión o último devengo de la Tasa de Equivalencia regulada por la ley de Régimen Local de 1955, a salvo del límite de 20 años. Sostener lo contrario supondría, sin cobertura jurídica suficiente, transmutar el régimen anterior dando por colmadas las exigencias impositivas relativas al incremento de valor creando un cierre impositivo inexistente en ese régimen anterior y cuanto menos un tipo impositivo resultante en franca desarmonía con el sistema y el régimen anterior establecido en el reiteradamente invocado RD 781/86.

VII. PRESCRIPCION

El TSJ de Cataluña (10.12.93) declara que el plazo de prescripción comenzará a contar-se desde el momento inmediato posterior a haberse agotado el plazo fijado para presentar la oportuna liquidación.

A efectos de determinar la prescripción hay que tener presente lo dispuesto en el art. 1227 del Código Civil. Al haber transcurrido mas de cinco años desde la fecha en que falleció uno de los vendedores que formalizó la venta en documento privado el TS. (3.12.91) estima que debe considerarse prescrito el derecho del Ayuntamiento a percibir las cantidades liquidadas.

La realización por parte del interesado de determinadas actuaciones administrativas en relación con el inmueble objeto de transmisión (solicitud y subsiguiente otorgamiento de licencia de obras para la reforma del local de autos, petición y obtención de licencia de apertura del establecimiento instalado en el mismo y, por último, el alta del local en el padrón de contribuyentes del impuesto de radicación) no bastan, a juicio del TSJ de la Rioja (31.1.94) para suplir la formal declaración específicamente requerida en las normas reguladoras del Impuesto. Dicha sentencia merece ser desarrollada con amplitud porque hace referencia a toda una serie de actuaciones relacionadas con la prescripción y que son de sumo interés.

En la sentencia que es ahora objeto de recurso se hace constar que la efectiva transmisión del dominio del local tuvo lugar el 17 de septiembre de 1985, en que aparece fechado el documento privado. La cuestión litigiosa que allí se resolvía atañía exclusivamente a los efectos que el contrato esgrimido había de producir entre las partes que lo celebraron, respecto a las cuales puede jugar, sin duda, la fecha consignada en el documento privado. Dicha perspectiva es distinta a la que el actual proceso ofrece, donde se trata de ventilar el alcance de la fecha de un documento privado respecto a un tercero, cual lo es el Ayuntamiento demandado.

También se alega la existencia de una subvención otorgada al actor por la Administración autonómica de la Rioja, precisamente para la adquisición del local de autos, y si bien la certificación aportada acredita el otorgamiento de la subvención la aportación del contrato privado, no llega a acreditar la fecha de semejante aportación²³. Esta incertidumbre debe decantarse en contra del actor sobre el que pesa la carga de la prueba y que sólo a su propia negligencia procesal puede imputar la ausencia de demostración exacta de la fecha de aportación del documento, máxime cuando la parte contraria venía poniéndola en duda ya desde un principio, en vía administrativa y siguió haciéndolo, dentro de este proceso, al contestar a la demanda, en constante tesitura que bien pudo alentarle a una más afinada concreción en la correspondiente proposición de la prueba. Tampoco cabe reputar suficiente para la inequívoca demostración de la cuestionada fecha, la manifestación de un único testigo que dijo

²³ En la Resolución se hace constar que otorgada la subvención el 30 de octubre de 1985 el pago se produjo en julio de 1986 sin mayor precisión de día dentro de tal mes. Iniciada la actuación inspectora el 19.7.91, para que pudiera entenderse operada la prescripción habría de constar que la aportación del documento privado a la Administración Autonómica se habría producido con anterioridad al 19.7.86, circunstancia que como queda dicho no aparece probada, dada la imprecisión de la certificación analizada que no llega a concretar el día exacto del mes en que se aportó el documento.

JURISPRUDENCIA

declarar como apoderado del agente de la propiedad inmobiliaria que, al parecer, medió en la gestión de la compraventa de autos.

VIII. EL PROBLEMA DE LA DOBLE IMPOSICION

Para el TEAR de Aragón (26.5.94) la normativa reguladora del IIVTNU establece que la cuota únicamente está obligado a pagarla el transmitente, teniendo por consiguiente el derecho a la deducción que la ley establece del 75% en la cuota del IRPF. Si en el documento de compraventa se pacta que sea el comprador quien pague el impuesto municipal será de aplicación lo dispuesto en el art. 30 de la LGT²⁴ para declarar el derecho del reclamante como vendedor a practicar la indicada deducción.

CONCLUSIONES

El análisis de la doctrina de los Tribunales examinada nos permite concluir que se ha pretendido corregir los defectos que caracterizaban al IIVT, sometido a fuertes polémicas a pesar de su larga tradición en el sistema tributario local. El nuevo impuesto es criticable tanto por su falta de generalidad, queda condicionado por lo que decida cada Ayuntamiento, como por la forma de gravar la plusvalía de los terrenos transmitidos, porque resulta poco acorde con la que grava la que se produce en otros activos de carácter productivo.

En el IIVTNU la definición de bienes inmuebles de naturaleza urbana sigue siendo confusa y redundante, dejando vigentes algunos de los problemas que existían en el impuesto anterior respecto al gravamen del suelo urbanizable sin aprobación de Programa de Actuaciones Urbanísticas como de los terrenos rústicos que son objeto de aprovechamientos urbanísticos.

La forma objetiva de determinar la base imponible en el IIVTNU conduce a la configuración de un impuesto irreal y desequilibrado. El intento de eliminar al máximo los elementos de discrecionalidad o arbitrariedad, dan como resultado que la base imponible resultante de la nueva normativa participe de las deficiencias y de los defectos que son propios de los sistemas objetivos, defectos que en este caso se agravan por los cambios súbitos y bruscos que caracterizan las revisiones catastrales. Las soluciones dadas para resolver este problema desvirtúan aun más, si cabe, la naturaleza del impuesto al alejar, aunque sea temporalmente, la base de tributación del valor real del terreno al que pretende acercarse el valor catastral.

Como consecuencia de la nueva forma de calcular la base imponible y al margen de los defectos indicados, la normativa del IIVTNU impide resolver los problemas que plantean algunos supuestos de no sujeción, como ocurre concretamente con los terrenos ocupados por inmuebles situados en los Conjuntos histórico-artísticos.

²⁴ La posición del sujeto pasivo y de los demás elementos de la obligación tributaria no podrá ser alterada por el actor o por convenios particulares, que no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de las consecuencias jurídico privadas.

RESEÑA DE LA RESOLUCIONES RECOGIDAS**I Régimen Jurídico**

TS (9.12.92): disposición derogatoria de la Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales

TS (21.1.94): pretensión de aplicar la LRHL con base en la prohibición constitucional de retroactividad de las normas sancionadoras.

II Hecho Imponible*a) Terrenos de naturaleza urbana*

TSJ de Madrid (13.5.94): sobre el término urbanizable

b) Fincas rústicas

TSJ de Madrid (2.7.93): sobre fincas rústicas

TS (16.4.94): terreno rústico que adquiere la consideración de urbanizable

TS (26.11.92): aprovechamiento urbanístico para gravar un terreno clasificado como no urbanizable, tras haberse obtenido una autorización para instalar un camping,

TS (4.12.93): calificación del terreno como suelo urbanizable programado en el momento del devengo.

TS. Valencia (3.12.92): de la clasificación y calificación del inmueble dependerá la sujeción o no al tributo.

c) Transmisión «inter vivos»

TSJ Madrid (3.2.94): adquisición y transmisión efectuada en la misma fecha.

TS (20.12.93): transmisión en escritura pública con los requisitos que configuran el contrato de compraventa.

TSJ de Cataluña (26.1.94): compraventa que no va acompañada de la tradición.

TS (9.4.94): adjudicación de terrenos en pago (datio pro soluto) o para liquidar o pagar (datio pro solvendo).

TS (15.7.91): acto resolución judicial aprobatoria del remate en subasta judicial o administrativa.

TS (29.4.94): transmisión de los terrenos que se efectúa al amparo de lo dispuesto en la ley de Expropiación forzosa.

TS (4.4.94): liquidación girada como consecuencia de la transmisión gratuita verificada por la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento.

TSJ de Aragón (30.3.94): incorporación de los propietarios a la Junta de Compensación no supone la transmisión del dominio de las fincas.

El TS (8.11.93): transmisión por parte de la Cooperativa de Viviendas a un socio de la misma parte de su propiedad inmobiliaria.

JURISPRUDENCIA

TSJ de Valencia (21.10.93): donación de padres a hijos de cuota inmobiliaria ganancial.

d) Transmisiones mortis causa

TSJ de Cataluña (19.1.93): La adquisición de una finca en virtud de renuncia en favor de la madre.

e) Derechos reales limitativos de dominio

TSJ de Aragón (20.12.93): extinción del usufructo y su correspondientes adquisiciones por el causahabiente, nudo propietario de los terrenos.

III Base Imponible

a) determinación del incremento valor de los terrenos

TSJ de la Rioja (14.12.93): el valor inicial del terreno no es un dato necesario

b) fecha inicial del período impositivo

TSJ Madrid (26.2.94): fecha inicial del período impositivo

c) Impugnación de valoraciones

TSJ de Aragón (20.12.93): el cálculo de la base imponible.

TS (14.9.92): sobre fecha del período inicial.

TSJ de Cataluña (21.3.94): sobre si puede ser discutido el valor fijado a efectos del IBI

TSJ de Aragón (31.12.93): sobre la Ordenanza Municipal que fija el numero de años durante los cuales se hubiera generado el incremento que serán aquellos que con carácter de máximo fije la ley de Presupuestos Generales del Estado

IV Sujeto Pasivo

TSJ de la Rioja (14.12.93) TSJ de Andalucía (12.7.93): sobre exigencia del pago al transmitente.

V Exenciones y no sujeciones

a) Conjunto Histórico-artístico

(TS 21.9.92: 11.10.93 y 27.11.93): exención y no sujeción en inmuebles situados en conjunto histórico artístico.

b) Adjudicaciones de cónyuges

TS (17.11.92): adjudicación de bienes a un cónyuge en pago de haberes de la sociedad conyugal

VI La tasa de equivalencia

TSJ Madrid (10.2.94): ordenanza fiscal reguladora del Ayuntamiento de Madrid que subsana omisión de la LRHL.

TSJ Madrid (7.10.91 y 3.7.93 entre otras)

TSJ de Cataluña (4.10.93): lo pagado en concepto de tasa de equivalencia debe considerarse como ingreso a cuenta.

TSJ de Cataluña (18.2.94): lapso temporal anterior que debe alcanzar hasta la anterior transmisión o ultimo devengo de la Tasa de Equivalencia.

VII Prescripción

TSJ de Cataluña (10.12.93): comenzará a contarse desde el momento inmediato posterior a haberse agotado el plazo fijado para presentar la oportuna liquidación.

TS. (3.12.91): transcurridos más de cinco años desde la fecha en que falleció uno de los vendedores que formalizó la venta en documento privado.

TSJ de la Rioja (31.1.94): la realización de determinadas actuaciones administrativas no bastan para suplir la formal declaración requerida en las normas reguladoras del impuesto.

VIII El problema de la doble imposición

TEAR de Aragón (26.5.94): el transmitente tiene el derecho a la deducción que la ley establece del 75% en la cuota del IRPF.