



Revista Técnica Tributaria

ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

sumario

PRESENTACION	7
ESTUDIOS	
* Fernando Gómez Martín. Los auditores de cuentas-interventores en los procedimientos de suspensión de pagos	13
* José Luís Hernández Socorro. Modificación del Régimen Económico-Fiscal de Canarias	59
* M.ª Lourdes Pérez Luque. Consecuencias fiscales del arrendamiento de una azotea en una comunidad de propietarios para instalación de un rótulo luminoso	71
* Juan Enrique Varona Alabern. Comentarios al artículo 7.5 del nuevo Texto Refundido del ITPAJD: ámbito de aplicación del ITPO	79
* Emilio Vázquez Iglesias. El encuadramiento en los distintos tipos de regímenes de la Seguridad Social de socios de sociedades mercantiles y sus aspectos fiscales	89
DOCUMENTOS	
* Sugerencias al Libro Blanco para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades	101
LEGISLACION	
CRONICA LEGISLATIVA	
* Disposiciones fiscales aparecidas durante los meses de julio a septiembre de 1994	115
JURISPRUDENCIA	
* Pedro Bujidos Garay. La revisión de los actos de gestión tributaria a la luz de la doctrina de los tribunales	129

JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL:

Antonio Cayón Galiardo

- * STC de 28-6-94 contra determinados preceptos de la LGT 155
- * STC de 14-7-94 contra determinados preceptos de la Ley 18/91 165

UNION EUROPEA

JURISPRUDENCIA

- * STJCEE (N.º 28, 29 y 30), de 17-11-93, sobre prestación de servicios de publicidad 187
- * STJCEE (N.º 31), de 1-12-93, sobre incompatibilidad de un impuesto sobre el mercado de trabajo con el IVA 189
- * STJCEE (N.º 32), de 15-12-93, sobre indemnización pagada por resolución de un contrato de arrendamiento 190

DOCUMENTOS

- * Reglamento 355/94, relativo al régimen comunitario de franquicias aduaneras 193
- * Directiva 94/4/CE, de 14-2-94, relativa al aumento del nivel de las franquicias para viajeros procedentes de terceros países 195
- * Directiva 94/5/CE, de 14-2-94, sobre régimen especial aplicable a objetos de arte, antigüedades y objetos de colección 197

ESTUDIOS

LOS AUDITORES DE CUENTAS- INTERVENTORES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE SUSPENSION DE PAGOS. *

Fernando GOMEZ MARTIN
Intendente Mercantil
Miembro de la AEDAF

Sumario

Capítulo 1. Concepto.

Capítulo 2. Solicitud.

Capítulo 3. Tramitación de la solicitud.

Capítulo 4. Desistimiento.

Capítulo 5. Efectos de la declaración.

5.1. Según el art. 9 de la LEY:

5.1.1. Paralización de acciones de terceros.

5.1.2. Imposibilidad de solicitud de declaración de quiebra.

5.1.3. Paralización de ejecuciones de Sentencias en juicios ordinarios o ejecutivos.

5.1.4. Suspensión de embargos o administraciones judiciales.

5.2. Créditos tributarios y de la Seguridad Social.

5.3. Devengo de intereses.

5.4. Limitaciones a la capacidad de obrar.

5.5. Auditoría de cuentas anuales.

5.6. Ley Cambiaria.

* Trabajo presentado en el Seminario de Derecho Tributario celebrado en Torremolinos durante el mes de septiembre de 1993.

ESTUDIOS

- 5.7. Novación por garantía solidaria.
- 5.8. Demandas de desahucio.
- 5.9. Comisiones de aval.
- 5.10. Transporte.
- 5.11. Compensación de créditos.
- 5.12. Cotización en Bolsa.
- 5.13. Inembargabilidad.
- 5.14. Postergación legal de créditos.

Capítulo 6. La Intervención.

- 6.1. Nombramiento.
- 6.2. Incompatibilidades.
- 6.3. Funciones.
- 6.4. Actuación y decisiones.
- 6.5. Responsabilidades.
- 6.6. Secreto profesional.
- 6.7. Honorarios.

Capítulo 7. Dictamen.

- 7.1. Primer extremo: "Exactitud del activo y pasivo del Balance".
- 7.2. Segundo extremo: "Estado de la contabilidad del suspenso e informalidades que en ella se notaren con arreglo a la Ley".
- 7.3. Tercer extremo: "Certeza o inexactitud de las causas que, según la Memoria presentada, hayan originado la suspensión.
- 7.4. Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento.
- 7.5. Relación de créditos y calificación jurídica.

Capítulo 8. Declaración de la suspensión de pagos y su calificación.

- 8.1. Insolvencia provisional.
- 8.2. Insolvencia definitiva.
 - 8.2.1. Calificación: fortuita, culpable y fraudulenta.
 - 8.2.2. Estados de retroacción.
 - 8.2.3. Límites a la capacidad de obrar.

Capítulo 9. Lista definitiva de acreedores.

- 9.1. Contenido.
- 9.2. Recalificación de la insolvencia.

Capítulo 10. Calificación de los créditos.

Capítulo 11. Créditos con derecho de abstención.

11.1. Singularmente privilegiados y privilegiados.

11.2. Reconocidos en Sentencia Firme.

11.3. Salariales e institucionales.

11.4. Hipotecarios.

11.5. Hipoteca de máximos.

11.6. Hipoteca en contragarantía.

11.7. "Ex iure domini".

11.7.1. Bienes en consignación.

11.7.2. Reserva de dominio.

11.7.3. Bienes en leasing.

11.7.4. Contratos de maquila.

11.8. Pago de créditos con derecho de abstención.

Capítulo 12. Créditos ordinarios.

Capítulo 13. Celebración del Convenio.

13.1. Junta General de Acreedores.

13.2. Tramitación escrita.

Capítulo 14. Impugnación del convenio.

Capítulo 15. Aprobación del convenio.

Capítulo 16. Incumplimiento del convenio.

Capítulo 17. Cese de los Interventores.

Capítulo 18. Cómputo de plazos.

Capítulo 19. Principales etapas y calendario del procedimiento.

Referencias Legales.

Bibliografía.

ESTUDIOS

LA SUSPENSION DE PAGOS

Capítulo 1 - CONCEPTO.

Es un procedimiento judicial, cuya apertura puede solicitar voluntariamente el empresario, individual o entidad mercantil, cumpliendo los requisitos exigidos por la Ley de Suspensión de Pagos de 26.07.1922, cuando prevea dificultades para atender alguna obligación a su vencimiento, y que le permitirá abstenerse de pagar las deudas durante la tramitación del expediente, paralizando las acciones de sus acreedores, hasta lograr sea objeto de deliberación y aprobación, en su caso, el convenio propuesto.

La expresada finalidad del expediente de suspensión de pagos, de celebrar un convenio con los acreedores, permite la aplicación del principio de empresa en funcionamiento y los demás principios de contabilidad, contemplados en nuestra renovada legislación mercantil, según el art. 38 del C. de Comercio y el Plan General de Contabilidad.

Capítulo 2 - SOLICITUD.

La legitimación para solicitar la declaración de suspensión de pagos, exige acreditar la cualidad de comerciante o de entidad mercantil (art. 2 de la LEY).

El deudor puede instar del Juzgado de Primera Instancia de su residencia la correspondiente declaración de suspensión de pagos (art. 2 de la LEY).

La solicitud, firmada por Abogado y Procurador con poderes suficientes, debe acompañarse de los siguientes documentos (arts.2 y 3 de la LEY):

1º. Balance detallado de su activo y pasivo, o por lo menos un estado de situación, referido a la fecha de petición, que refleje, con la posible exactitud, la relación de los bienes del solicitante y el conjunto de sus obligaciones.

2º. Relación de propiedades de bienes inmuebles y sus títulos de dominio, en su caso.

3º. Relación nominal de todos sus acreedores, en la que se especifique número de orden, titular del crédito, domicilio, fecha de vencimiento, origen conceptual e importe, ordenados por su cuantía de mayor a menor. Excepcionalmente, cuando se afirme que el número de acreedores pasa de mil, bastará que haga constar el número aproximado de acreedores, el nombre de los conocidos y el importe global de sus créditos.

4º. Memoria explicativa de las causas que han motivado la anómala situación financiera y de los medios con que cuenta para hacer frente a sus obligaciones.

5º. Proposición de convenio para el pago de los débitos.

6º. Cuando se trate de una Sociedad Anónima, Certificación del acuerdo del Consejo de Administración, autorizando la presentación de la solicitud de suspensión de pagos, y justificación de haber convocado Junta de accionistas, para someter a su aprobación el mencionado acuerdo y para facultar a las personas que habrán de ostentar la plena representación de la sociedad en el expediente, con atribuciones para modificar la proposición de convenio formulada e intervenir en todas las incidencias que se susciten.

7°. Declaración sobre sucursales, agencias o representaciones directas, con expresión de la localidad en que funcionen.

Todos los documentos reseñados estarán firmados por el solicitante o por quien le represente con poder especial.

8°. Libros de Contabilidad, tanto los que deba llevar con arreglo al art. 25 del C. de Comercio o Leyes Especiales, como aquellos que voluntariamente formen parte del sistema contable implantado y el libro de actas (art. 26 del C. de Comercio), en su caso.

9°. Poder general y especial a favor de Abogados y Procuradores.

10°. Escritura de constitución de la sociedad, en su caso.

11°. Recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas, con la finalidad de acreditar las actividades empresariales desarrolladas.

El Comité Consultivo del I.C.A.C., en sesión del 25.05.93, examinó el ANTEPROYECTO DE NORMA SOBRE INFORMACION DE EMPRESAS EN SUSPENSION DE PAGOS, cuyo contenido merece toda clase de elogios, pues aporta soluciones técnicas a diversos postulados de la Ley Especial de 1922.

La Norma primera, referida a: "Información contable a presentar por las empresas al Juzgado junto con la solicitud de declaración de suspensión de pagos", presenta una relevancia especial para los Auditores de Cuentas designados Interventores, y facilitará los trabajos de verificación indispensables para redactar el dictamen previsto en el art. 8° de la Ley Especial.

La mención expresa a que el Balance, a presentar al Juzgado, deberá elaborarse de acuerdo con las normas de valoración y los principios contables, en particular el de empresa en funcionamiento, despeja dudas infundadas que habían permitido prácticas indeseables. Además, exige que el mentado Balance se confeccione de acuerdo con las normas de elaboración de las cuentas anuales contenidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, con especial referencia a la quinta (sobre el Balance, propiamente dicho) y a la decimo-segunda (estados financieros intermedios).

También se obliga a que sea acompañado de notas al Balance, con el contenido previsto para la memoria, que es ampliada para que incluya el resto de la información exigida por el art. 2° de la Ley Especial (relación de acreedores; memoria de causas; proposición de convenio; certificación del Consejo de Administración y convocatoria de Junta de accionistas, en su caso; relación de Sucursales, etc.), así como otra información específica, distinta a la que se refiere la memoria, que completa los datos necesarios para el mejor conocimiento de la empresa en crisis, a saber: cuentas anuales del último ejercicio cerrado; resultados de los últimos cinco ejercicios; operaciones significativas realizadas durante un período "sospechoso", tasadas en la calificación de las quiebras (arts. 888 a 890 del Código de Comercio).

Seguidamente se establece la posibilidad de plantear valoraciones periciales de liquidación para activos y pasivos, aplicables en el supuesto de ruptura del principio de empresa en funcionamiento.

Por último, se contempla la inclusión de dos previsiones; la primera, para proyectar cobros y pagos de acuerdo con el convenio propuesto; y, la segunda, para proyectar ingresos y gastos futuros, que permitan evaluar la viabilidad de la empresa.

ESTUDIOS

Capítulo 3 - TRAMITACION DE LA SOLICITUD.

Presentada la solicitud y examinada por el Juez, si la halla conforme, dictará providencia teniendo por solicitada la declaración del estado legal de suspensión de pagos y ordenando queden intervenidas todas las operaciones del deudor, cuya resolución comunicará a todos los Juzgados de las localidades en que el suspenso tenga sucursales, agencias o representaciones, los cuales decretarán la intervención de estas dependencias.

En la misma providencia nombrará el Juzgado los Interventores, según se desarrolla en el capítulo 6.

Capítulo 4 - DESISTIMIENTO.

La facultad de desistir el suspenso del expediente que él mismo solicitó debe admitirse libremente, con la sola excepción de que se hubiera aprobado el convenio, a cuyo cumplimiento queda vinculado, así como a las consecuencias de su incumplimiento.

Capítulo 5 - EFECTOS DE LA DECLARACION.

5.1. El art. 9 de la LEY, contempla los siguientes:

5.1.1. Paralización de acciones de terceros.

La declaración de suspensión de pagos trae consigo la paralización de las acciones individuales de los acreedores, excepto por créditos hipotecarios, pignoratícios y salariales.

5.1.2. Imposibilidad de solicitud de declaración de quiebra. Los acreedores tampoco podrán pedir la declaración de quiebra mientras el expediente de suspensión de pagos esté en tramitación (párrafo 3º y Sentencia T.S. 7.05.86).

5.1.3. Paralización de ejecuciones de sentencias en juicios ordinarios o ejecutivos.

En su párrafo 4º, señala: "Los juicios ordinarios y ejecutivos en los que no se persigan bienes especialmente hipotecados o pignorados, que se hallaren en curso al declararse la suspensión de pagos, seguirán su tramitación hasta sentencia, cuya ejecución quedará en suspenso mientras no se haya terminado el expediente."

Se interpreta que no serán admitidas demandas judiciales ordinarias o ejecutivas desde la admisión de la solicitud de declaración del estado de suspensión de pagos, dada su redacción: "seguirán... los que se hallaren en curso al declararse la suspensión de pagos...".

5.1.4. Suspensión de embargos o administraciones judiciales.

Desde que se tenga por solicitada la suspensión de pagos todos los embargos o admi-

nistraciones judiciales, que pudiera haber constituidos sobre bienes no hipotecados ni pignorados, quedarán en suspenso y sustituidos por la actuación de los Interventores, con arreglo a las normas que señale el Juzgado (párrafo 5º).

5.2. Créditos tributarios y de la Seguridad Social.

Merecen una mención especial los créditos tributarios y los de la Seguridad Social, cuyo tratamiento se contempla en los vigentes Reglamentos de Recaudación, a saber:

— Reglamento General de Recaudación del Estado, aprobado por Real Decreto 1684/90 (art. 95).

— Reglamento General de Recaudación de los Sistemas de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 1517/91, y la Orden que lo desarrolla, de 8 de abril 1992 (art. 117).

Las ejecuciones administrativas en trámite, deben suspenderse rigurosamente en cualquier estado procesal en que se encuentren, aceptada que haya sido la solicitud de la declaración de suspensión de pagos, si esta fecha es anterior a la de la providencia de embargo. Puntualiza la Sentencia del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, de fecha 26.10.87, ante la coincidencia cronológica de la Providencia de admisión y la de embargo, que debe resolverse en favor del procedimiento judicial.

5.3. Devengo de intereses.

Otro efecto destacable de la declaración es la suspensión del devengo de intereses, por imperativo del artículo 1.043 del Código de Comercio viejo, cuando la suspensión de pagos era una clase de quiebra (art. 1.002). El vigente Código de Comercio, en su artículo 884 dispone: "Desde la fecha de la declaración de quiebra dejarán de devengar interés todas las deudas del quebrado, salvo los créditos hipotecarios y pignoratícios hasta donde alcance la respectiva garantía".

5.4. Limitaciones en la capacidad de obrar.

En el art. 6º de la LEY, se indica que durante la tramitación del expediente el empresario suspenso no sufrirá restricciones de carácter personal y conservará la administración de sus bienes y la gerencia de su empresa, si bien con las limitaciones que, en cada caso, pueda fijar el Juzgado, previo informe especial de los Interventores, además de las inherentes a la intervención que debe ejercitarse sobre sus operaciones, pudiéndose llegar a su inhabilitación y sustitución, con el nombramiento de un Administrador Judicial, según se expone en el capítulo 6-3 C).

5.5. Auditoría de cuentas anuales.

En respuesta a consulta, publicada en su Boletín nº 8, el I.C.A.C. entiende que la declaración del estado de suspensión de pagos no exime de la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, cuando sea obligatoria.

ESTUDIOS

5.6. Ley Cambiaria.

La Ley Cambiaria y del Cheque, de 16.07.85, contiene referencias a los procedimientos concursales (arts. 50 y 51).

El tenedor de una letra no viene obligado a entregarla a la Intervención de la suspensión de pagos, para ejercer su derecho a ser incluido en lista provisional o definitiva de acreedores, y estará facultado para ejercitar simultáneamente las acciones cambiarias contra los demás obligados al pago.

5.7. Novación por garantía solidaria.

La reclamación del acreedor para ser incluido en lista de la suspensión de pagos de su deudor, no le impide que simultánea o posteriormente pueda dirigirse contra los demás deudores solidarios, en el supuesto de que estuviera afianzado su crédito por terceros, dado que ni siquiera el concurso o la quiebra del deudor principal pueden provocar la extinción de la obligación de los fiadores del mismo (Sentencias T.S. de 19.12.89 y 16.11.91).

5.8. Demandas de desahucio.

No se paraliza la demanda de desahucio contra la empresa suspensa, por impago de alquileres devengados con anterioridad a la fecha de admisión de la solicitud del expediente de suspensión de pagos, que constituyen deudas "en la masa", según Sentencia del T.S., de fecha 13.10.66, relativa al procedimiento de quiebra.

5.9. Comisiones de aval.

Las comisiones por contratos de afianzamiento, celebrados con anterioridad a la solicitud de suspensión de pagos, son exigibles por el garante, en cuanto a las devengadas durante la tramitación del expediente, dado que representan una contraprestación periódica al servicio de aseguramiento que se mantiene mientras subsiste la garantía prestada.

5.10. Transporte.

Los transportistas ostentan un derecho prendario sobre los efectos porteados, que no decae por la suspensión de pagos de su cliente, si lo ejercitan dentro de plazo, según determinan los arts. 375 y 376 del C. de Comercio (Sentencias del T.S. de 29.01.1829 y 9.12.1910).

5.11. Compensación de créditos.

El principio de la compensación, entre deudor suspenso y un acreedor, ha sido discutido por la doctrina, hasta el punto de aceptarse tan solo en el supuesto de créditos y deudas nacidos de una misma relación jurídica. No obstante, la S.T.S. de 11.10.88, ha declarado que la compensación conlleva un principio de equidad, cuya ponderada aplicación permite el art. 3.2. del C. Civil.

5.12. Cotización en Bolsa.

En la Ley 24/88, de 28 de Julio, sobre Regulación del Mercado de Valores, se crea la Comisión Nacional del Mercado de Valores (art. 13), con una breve referencia a su facultad de "suspender la negociación de un valor en todos los mercados secundarios oficiales en que esté admitido, cuando concurren circunstancias especiales que puedan perturbar el normal desarrollo de las operaciones sobre los mismos o aconsejen dicha medida en aras de la protección de los inversores" (art. 33).

5.13. Inembargabilidad.

La Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 33/87, de 23 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, en su apartado uno, señala: "Las ayudas que se concedan a Empresas siderúrgicas para el cierre, total o parcial, de su capacidad productiva deberán ser destinadas exclusivamente a cubrir los gastos establecidos en el apartado 4 del anexo al protocolo 10 del Acta Adicional al Tratado de Adhesión de España a las Comunidades Europeas y no podrán ser objeto de embargo, judicial o administrativo, ni ser incluidas en procedimientos de quiebra o en cualquier otro que tenga por objeto satisfacer deudas que no respondan a los citados gastos."

5.14. Postergación legal de créditos.

El Borrador de Anteproyecto de Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, publicado por el Ministerio de Justicia en Junio de 1993, en su art. 128 establece: "Será de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada lo establecido en el capítulo XI de la Ley de sociedades anónimas". En su Disposición Adicional Duodécima incorpora al Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre, un nuevo capítulo número XI, que regula la postergación legal de créditos de socios, de administradores y de sociedades pertenecientes al mismo Grupo de una sociedad limitada o anónima que haya suspendido pagos, haya sido declarada en quiebra o fuese objeto de intervención administrativa su liquidación, en supuestos de infracapitalización. Resumimos, a continuación, sus drásticos efectos:

- a) Los créditos postergados no podrán ser satisfechos hasta la íntegra satisfacción de los demás créditos.
- b) Los créditos postergados no atribuirán a su titular derecho de voto.
- c) Sobre estos créditos, caso de extinción en el año anterior a la fecha de admisión a trámite de la solicitud de suspensión de pagos, se configura su anulabilidad y su obligado reintegro a la sociedad.
- d) Si los créditos postergados estuviesen garantizados por la sociedad deudora, quedarán pospuestas las garantías constituidas o extinguidas cuando afectaren a bienes determinados.
- e) Los créditos por operaciones de "leasing" contratadas con las personas vinculadas de la forma expuesta, también pueden verse afectadas por la postergación.

ESTUDIOS

Capítulo 6 - LA INTERVENCION.

La Intervención es una garantía para los acreedores y un medio de información para el Juzgado, al que sirve con sus conocimientos técnicos. Los Interventores son peritos auxiliares del Juez.

6.1. Nombramiento.

La Intervención se ejercerá por tres Interventores, dos de los cuales serán Auditores de Cuentas (Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/88, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas) y el tercero acreedor. Puede ser nombrado uno solo, que será necesariamente acreedor, cuando el Juez lo creyera conveniente por la poca importancia o naturaleza de la suspensión. El desempeño del cargo es obligatorio, y los Interventores pueden ser recusados por el suspenso o por los acreedores (art. 4 de la LEY). A estos efectos de recusación son aplicables los arts. 619 a 625 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

6.2. Incompatibilidades.

Resulta obligado hacer referencia al art. 8 de la mentada Ley de Auditoría de Cuentas.

El Reglamento de desarrollo de la reiterada Ley 19/88, aprobado por Real Decreto 1636/90, de 20 de Diciembre, dedica los arts. 36 a 41 a la regulación de la independencia y de las incompatibilidades de los Auditores de Cuentas.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en respuesta a consulta publicada en su Boletín nº 4, considera que el Interventor Judicial de una empresa en suspensión de pagos es incompatible para realizar la auditoría de esa empresa, hasta el término del tercer ejercicio siguiente a la finalización del expediente.

También el I.C.A.C., en reciente consulta publicada en su Boletín nº 12, se pronuncia sobre la incompatibilidad del Auditor de las cuentas anuales de una empresa, para actuar como Interventor de la suspensión de pagos de la misma y sobre el período de duración de tal incompatibilidad.

Los Estatutos del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, regulan la incompatibilidad profesional en los artículos 53 al 61.

6.3. Funciones.

Los Interventores, una vez aceptado el cargo y recibida la oportuna credencial, tienen las siguientes funciones:

A) Suscribir, con el Juez y el Secretario, en los libros de contabilidad y de actas, la diligencia sobre la solicitud de la Suspensión y posibles anomalías (art. 3 de la LEY), lo que les obliga a un examen de los mentados libros para poner de manifiesto, en su caso, el incumplimiento de los requisitos exigidos por el Código de Comercio en sus arts. 25 a 30, 35 y 37.

B) Según el art. 5 de la LEY:

1º) Inspeccionar los libros de contabilidad del suspenso y hacer que continúe en ellos el registro de sus operaciones; inspección que por haberse encomendado a Auditores de Cuentas, según la mentada Ley 19/88, implicará auditoría de la contabilidad, de conformidad con las Normas Técnicas aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En cuanto a la continuidad del registro contable, es conveniente acreditarlo mediante la presentación al Juzgado de los sucesivos Balances de comprobación de sumas y saldos trimestrales.

2º) Intervenir todas las operaciones que el suspenso pueda hacer con arreglo a la Ley y exigir que se verifique diariamente el balance de caja, lo que les obliga a autorizar o denegar, por escrito, las propuestas de la empresa suspensa. Respecto al arqueo diario se recurre, en la práctica, al método de "fondo fijo".

3º) Informar al Juez de cuanto importante ocurra respecto al suspenso y sus negocios, que obliga a mantener informado al Juzgado, consecuentemente a cuantos terceros se hallen personados en el expediente y al Ministerio Fiscal, de aquellos aspectos relevantes de la gestión empresarial.

4º) Informar al Juez acerca de la procedencia de las reclamaciones que el suspenso pretenda entablar, que se traduce en comunicárselo al Juzgado y en el nombramiento de Abogados y Procuradores, en su caso, para:

- el ejercicio de las acciones judiciales en reclamaciones a terceros.
- la comparecencia en procedimientos instados contra el suspenso, en defensa de sus derechos ante tercero.

5º) Proponer el ejercicio de las acciones convenientes al interés del patrimonio del suspenso, bien a iniciativa propia o de cualquier acreedor, pudiendo ejercitarlas los Interventores por sí mismos, con autorización del Juez, si así lo determinase el interés de la masa.

C) Según el art. 6º de la LEY: Ejercer la vigilancia o control de todas las operaciones del suspenso, el cual ajustará sus operaciones a las reglas siguientes:

1ª) Verificará con el concurso de los Interventores todo cobro que hubiese de hacer, así como la aceptación, endoso o protesto de efectos comerciales; 2ª Necesitará la conformidad de éstos para toda obligación que pretenda contraer, para celebrar cualquier contrato o hacer cualquier pago; 3º) Necesitará el acuerdo de los Interventores para continuar las operaciones de su tráfico.

El suspenso conservará la administración de sus bienes y la gerencia de sus negocios, con las limitaciones que fije el Juzgado, previo informe especial que emitirán los Interventores, según reza el art. 6 de la LEY y matiza la S.T.S. de 21.10.80. A tal efecto es aconsejable proponer al Juzgado las medidas precautorias y de seguridad convenientes, previo estudio de la organización de la empresa.

El suspenso que eluda el concurso o acuerdo de los Interventores en sus operaciones, o verifique cualquier pago sin la autorización expresa del Juez antes de que los Interventores tomen posesión de su cargo, incurrirá en responsabilidad penal por el delito de estafa (art. 528 del Código Penal) y los actos y contratos que realice serán nulos e ineficaces. Los actos del suspenso sin el concurso o acuerdo de los Interventores, crea la posibilidad de que éstos o,

ESTUDIOS

en su caso, los acreedores, ejerciten las correspondientes acciones legales en orden a la ineficacia de tales actos si les resultaren perjudiciales (S.T.S. 22.04.87 y 22.09.89).

D) Impedir que se haga pago alguno a los acreedores en la masa, salvo por créditos hipotecarios, pignoraticios o salariales, y procurar una administración responsable.

6.4. Actuación y decisiones.

La Comisión Interventora, como se ha indicado, se compone de tres personas: dos auditores de cuentas, en virtud de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 19/88 de Auditoría de Cuentas, y un acreedor, que actúan de forma mancomunada, aunque caso de discrepancia deciden por mayoría; y, si ésta no se logra, resolverá el Juez. Cuando el volumen de trabajo lo haga aconsejable, puede adoptarse el acuerdo, si hubiese unanimidad, para la actuación solidaria de cada uno de los Interventores con los representantes legales de la empresa suspena, previa autorización judicial.

6.5. Responsabilidades.

La responsabilidad de los Interventores-Auditores de Cuentas puede ser de naturaleza administrativa, civil o penal, según incumplan normas profesionales, incurran en negligencia o cometan delitos o faltas punibles. Además, si no presentaren el informe en el plazo señalado, los Interventores Auditores de Cuentas serán incapacitados para desempeñar el cargo durante dos años y el Interventor acreedor perderá su crédito (art. 8º de la LEY).

El régimen de responsabilidades profesionales viene señalado en los arts. 11 y 12 de la Ley de Auditoría de Cuentas y el procedimiento sancionador en los arts. 15 a 21 siguientes. Reglamentariamente se desarrolla en los arts. 45 a 49.

Los Estatutos del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España dedican los arts. 67 a 77 a la deontología profesional y régimen sancionador, en su caso.

La Ley General Tributaria, en su art. 38, establece: "responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria".

6.6. Secreto profesional.

El art. 32.1 del Código de Comercio prescribe que "la contabilidad de los empresarios es secreta, sin perjuicio de la que se derive de lo dispuesto en las Leyes". No parece razonable que el empresario tenga derecho a conservar en secreto su contabilidad, y los Auditores de Cuentas, conocedores de la información contable por su vinculación profesional, puedan eludir o verse "dispensados" de la obligación de mantener el secreto profesional.

6.7. Honorarios.

El cargo de Interventores es retribuido, con derecho a la remuneración que el Juez les señale, sin que en ningún caso pueda exceder de cien pesetas diarias, según dispone el art. 7 de la Ley Especial. El cumplimiento literal de este precepto sería injusto, pudiendo prevale-

cer su actualización monetaria por aplicación del I.P.C., al amparo del art. 3º del Código Civil sobre interpretación de las normas jurídicas, que representa en 1993 unas VEINTE MIL pesetas. Al respecto se pronuncia la Sentencia de la Audiencia de Oviedo, de fecha 13.02.89.

Los Colegios profesionales tienen Tarifas de honorarios que contemplan su retribución como Interventores en los procedimientos de suspensión de pagos, unos mediante sistemas porcentuales y otros respetando el método de remuneración diaria. El I.C.A.C., mediante Resolución de 19.01.91, publica las Normas Técnicas de Auditoría de obligado cumplimiento para todos los auditores de cuentas inscritos en el R.O.A.C., y cuya sexta norma es: "Los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente". En el punto 1.7.2. señala: "Los honorarios profesionales estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión".

Se ha cuestionado el derecho del tercer Interventor, designado entre los acreedores figurados en el primer tercio de la lista presentada por el deudor, al devengo de retribución, y no ofrece duda alguna el tenor literal del precepto aludido, que no hace distinción entre los tres Interventores, en cuanto a la retribución prevista en el mentado art. 7, ni respecto a sus funciones y responsabilidades los artículos correspondientes, siendo los tres Interventores auxiliares del Juez, con los mismos derechos y obligaciones.

Capítulo 7 - DICTAMEN.

Los Interventores redactarán, dentro del término que el Juez les señale, previo informe de peritos, cuando lo estimen necesario, un Dictamen acerca de los siguientes extremos: 1º) Exactitud del activo y del pasivo del Balance, con expresión de la naturaleza de los créditos incluidos en uno y otro; 2º) Estado de la contabilidad del suspenso e informalidades que en ella se notaren con arreglo a la Ley; 3º) Certeza o inexactitud de las causas que, según la Memoria presentada, hayan originado la suspensión (art. 8 de la LEY).

Con este informe, sigue el mentado art. 8º, se presentará el Balance definitivo y la lista de acreedores, si antes no se hubiesen aportado tales documentos, interpretándose por algunos sectores de la doctrina que la previsión del art. 2.1º, sobre concesión de un plazo, que no puede exceder de treinta días, para la presentación del Balance definitivo por la empresa, obedece a una facultad concedida al suspenso, y si transcurriere dicho plazo sin presentarlo, pierde el derecho a hacerlo y surge la obligación para los Interventores de su preparación y presentación.

Consideraremos algunos aspectos relacionados con el Informe-Dictamen, que redactarán los Interventores, sobre los extremos mencionados.

7.1. Primer extremo: "Exactitud del activo y pasivo del Balance, con expresión de la naturaleza de los créditos incluidos en uno y otro".

La práctica profesional ha interpretado que la forma de cumplir con este mandato consiste en auditar los estados financieros (estado de situación o balance definitivo), proponer los ajustes y reclasificaciones necesarios e incorporarlos al Balance de forma "extracontable", si

ESTUDIOS

la empresa no los aceptase y registrase, a fin de presentar al Juzgado el montante del Activo Real y del Pasivo Exigible o Financiero, para determinar la cuantía del superávit o déficit patrimonial, que permitirá calificar la suspensión de pagos como insolvencia provisional o definitiva.

Es aconsejable completar este extremo con las notas u observaciones precisas, a modo de "informe largo", que expliquen al Juzgado, a los personados en autos y a los acreedores en general, la composición detallada del activo y pasivo del Balance, y la naturaleza de los créditos incluidos en uno y otro.

7.2. Segundo extremo: "Estado de la contabilidad del suspenso e informalidades que en ella se notaren con arreglo a la Ley".

Su contenido puede concretarse en una exposición sobre los registros contables, el plan de cuentas utilizado por la empresa y sobre la contabilidad auditada, después de efectuar el análisis sobre el grado de observancia de los requisitos que deben cumplir el sistema contable y de los principios de contabilidad generalmente aceptados, según previene el Código de Comercio (art. 38), reformado por Ley 19/89, y el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/90, de 20 de Diciembre. Sobre este extremo conviene aplicar los siguientes procedimientos, antes de emitir el juicio profesional, a saber:

a) Anomalías en los libros y documentos contables, tanto las señaladas en la diligencia exigida por el art. 3º, como las observadas del conjunto contable referido a los seis años que debe conservarse la contabilidad, en su caso.

b) Cumplimiento de los requisitos de la información contable, según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en su documento 1 sobre Principios y Normas de Contabilidad en España (edición revisada en 1991), a saber:

- Identificabilidad.
- Oportunidad.
- Claridad.
- Relevancia.
- Razonabilidad.
- Economicidad.
- Imparcialidad.
- Objetividad.
- Verificabilidad.

Procede, igualmente, atender a las previsiones de los arts. 880 a 894 del vigente Código de Comercio, a los que se remite el art. 20 de la LEY, por si fuese calificado el expediente de suspensión de pagos como insolvencia definitiva, para determinar su clase: fortuita, culpable o fraudulenta, y a los efectos de la retroacción, que se contempla en los arts. 879 a 882 del C. de Comercio, y a los que se remite el art. 21 de la LEY, según se expone en el capítulo 8 siguiente, puntos 8.2.1 y 8.2.2.

7.3. Tercer extremo: "Certeza o inexactitud de las causas que, según la Memoria presentada, hayan originado la suspensión".

Sobre este extremo debe informarse con el conocimiento de los antecedentes que proporciona la auditoría realizada, a veces remontándose varios ejercicios, y no suele ser suficiente el examen de las causas alegadas en la Memoria, pues debe investigarse si hubieren sido o habido otras, y si concurren algunas de las circunstancias contempladas en los arts. 888.2º, 3º y 4º y 890.1º, 2º, 5º, 6º, 7º, 10º, 11º 12º y 15º del Código de Comercio vigente, para la calificación de insolvencia culpable o fraudulenta, respectivamente, si la suspensión de pagos fuese conceptuada de insolvencia definitiva.

7.4. Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento.

El problema para dictaminar sobre estos extremos, ha adquirido especial relieve tras la publicación de la Ley 19/88, cuya Disposición Adicional Cuarta modifica el art. 4 de la LEY, señalando que dos de los tres Interventores serán Auditores de Cuentas. Consecuentemente éstos deben observar las normas técnicas emanadas del I.C.A.C, y cumplir las disposiciones del nuevo Derecho Contable, particularmente los principios de contabilidad generalmente aceptados para la valoración de los elementos integrantes de las partidas del Balance, que ordena el art. 38.1 del Código de Comercio, sin olvidar, en casos excepcionales, las previsiones de los arts. 34.4 y 38.2 de dicho Código. Hasta la vigencia de la Ley de Auditoría de Cuentas, la mención expresa en el primer párrafo del art. 8º: "... redactarán, previo informe de peritos, cuando lo estimen necesario, un dictamen, ...", y el contenido del art. 1.130 de la L.E.C., referido al procedimiento de quita y espera, que en el nº 2 del párrafo segundo obliga al deudor a presentar una relación de bienes "con el valor en venta en que los estime", permitían a los Interventores valorar las partidas del balance al "valor de mercado", sirviéndose generalmente de tasaciones periciales.

El Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas, en su Circular Nº 9/93, de 26 de Marzo, aborda directamente las cuestiones expuestas en los siguientes términos:

"La Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas, en su Disposición Adicional Cuarta, estableció la actuación de los auditores en los expedientes de suspensión de pagos, para ejercer la función de Interventores Judiciales.

En conformidad con el contenido de dicha Ley, la Auditoría de Cuentas es la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de informe que pueda tener efectos ante terceros, la cual tendrá que ser realizada con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley y las normas técnicas de auditoría (art. 1.3 de la Ley 19/1988 en concordancia con el art. 2.b del R.D. 1636/1990, de 20 de Diciembre-Reglamento).

En consecuencia, recordamos y recomendamos a todos los compañeros que actúen en los citados expedientes que, entre tanto no se publique la norma técnica específica, son de obligada observancia en tales actuaciones:

1º. Los principios de contabilidad generalmente aceptados, recogidos en:

a) Código de Comercio y restante legislación mercantil.

ESTUDIOS

- b) Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Normas de desarrollo en materia contable que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) Demás legislación específicamente aplicable.

2º. Normas técnicas de auditoría, aprobadas por Resolución de 19.01.91 del Presidente del ICAC.

Por no tratarse de auditoría de cuentas anuales, el informe a emitir es de "Revisión y verificación", regulado en los artículos 7 y 8 del Reglamento, debiendo tener la amplitud informativa suficiente a los efectos de dar cumplimiento, de una parte, a los TRES EXTREMOS que establece el art. 8º de la Ley de Suspensión de Pagos y, de otra, al contenido mínimo establecido por los citados artículos 7 y 8 del Reglamento de Auditoría de Cuentas."

7.5. Relación de créditos y su calificación jurídica.

Por último, con este informe presentarán los Interventores una relación de créditos, según su calificación jurídica, expresando en ella qué acreedores tienen el derecho de abstención a la Junta, según los arts. 15 y 22 de la LEY, pudiendo tomar los asesoramientos jurídicos que estimen convenientes. Se desarrolla esta materia en los capítulos 10 y 11 siguientes.

Capítulo 8 - DECLARACION DE LA SUSPENSION DE PAGOS Y SU CALIFICACION.

La declaración de suspensión de pagos será efectuada por auto judicial, una vez que los Interventores hayan presentado el Dictamen sobre la exactitud del activo y del pasivo, el estado de la contabilidad del deudor y la certeza o inexactitud de las causas de la suspensión alegadas en la memoria. De este dictamen se dará vista al suspenso, por el término de tres días, para que alegue lo que a su derecho convenga. Si el suspenso discrepa de lo manifestado por los Interventores, se acostumbra a dar traslado a éstos para su réplica. En el propio auto declarará el Juez, por la relación del activo con el pasivo, si el suspenso debe ser calificado en estado de insolvencia provisional o definitiva (art. 8 de la LEY). El informe de los Interventores no tiene valor vinculante para el Juez, aunque debe ser tomado en especial consideración.

8.1. Insolvencia provisional.

Por ser superior el activo real al pasivo exigible, en el mismo auto se convoca a Junta a los acreedores (art. 10) para discutir y aprobar, en su caso, el convenio propuesto, siguiendo los trámites que se comentan en el capítulo 13.

8.2. Insolvencia definitiva.

Salvo que se consigne o afiance, en el plazo de quince días, la cuantía del déficit patrimonial, en cuyo supuesto se recalifica de insolvencia provisional, el suspenso o los acreedores, si éstos representan al menos dos quintas partes del total pasivo, podrán solicitar, en un

plazo de cinco días, que se sobresea el expediente o se declare la quiebra (art. 10 de la LEY). Si no ejercitasen tales derechos, se seguirá la tramitación del expediente de suspensión de pagos, convocándose la Junta de acreedores, pero formando una pieza separada de calificación para la depuración de las responsabilidades en que haya podido incurrir el suspenso (art. 20 de la LEY), y otra pieza separada, a la que serán aplicables los arts. 1.366 a 1.377 de la L.E.C., a los efectos de la retroacción de la quiebra, según establecen los artículos 879 a 882 del Código de Comercio, correspondiendo a los Interventores las funciones atribuidas a los Síndicos y al Comisario en el procedimiento de quiebra (art. 21 de la LEY). En todo caso fijará el Juez los límites de la actuación gestora del suspenso, mientras permaneciese en este estado (párrafo 6º "in fine" del art. 8º).

En las respectivas piezas separadas, los Interventores desempeñan un destacado papel, pues la pieza de calificación toma como base su dictamen (art. 8º), incorporando testimonio de los antecedentes precisos, y en ella son parte si consideran del caso formular acusación. En la pieza de retroacción vienen obligados a confeccionar los estados previstos en los arts. 1.368 y 1.370 de la L.E.C., para lo que se requiere el empleo de normas y procedimientos de auditoría, como se desprende del contenido tasado de los estudios a realizar, que exigen la verificación contable de las operaciones económicas del suspenso, según se especifica en el punto 8.2.2. siguiente.

8.2.1. Calificación.

A la calificación de la insolvencia definitiva serán aplicables los arts. 886 a 894 del C. de Comercio, y en la pieza separada abierta para la depuración de las responsabilidades, serán parte, de un lado, el Ministerio Fiscal, los Interventores y los acreedores, en su caso, y, de otro, el deudor o los gerentes a los que se pretende exigir la responsabilidad, cuyo juicio se seguirá con arreglo a los trámites del procedimiento ordinario de mayor cuantía (arts. 483 a 679 de la L.E.C.). Sobre la depuración de responsabilidades contra los gerentes se pronuncia la Sentencia del T.S. de 8.04.90.

La Sentencia que recaiga en esta pieza no impide ni prejuzga el ejercicio de acciones penales, y declarará la clase en que debe ser calificada, a saber:

INSOLVENCIA FORTUITA.- Es la del comerciante a quien sobrevienen infortunios de carácter casual en la marcha ordenada de una buena administración mercantil, que reduzcan su capital hasta el punto de no poder satisfacer en todo o en parte sus deudas (art. 887 del C. de Comercio).

INSOLVENCIA CULPABLE.- Cuando es originada por culpa, imprudencia o negligencia del deudor.

Hay hechos y circunstancias que no admiten prueba en contrario, por ser tan manifiesta la culpabilidad (presunción "iuris et de iure").

Según el art. 888 del Código de Comercio:

1) Si los gastos domésticos y personales del quebrado hubieren sido excesivos y desproporcionados en relación a su haber líquido, atendidas las circunstancias de su rango y familia.

ESTUDIOS

2) Si hubiere sufrido pérdidas en cualquier especie de juego que excedan de lo que por vía de recreo suele aventurar, en esta clase de entretenimientos, un cuidadoso padre de familia.

3) Si las pérdidas hubieren sobrevenido a consecuencia de apuestas imprudentes y cuantiosas, o de compras y ventas u otras operaciones que tuvieran por objeto dilatar la quiebra.

4) Si en los seis meses precedentes a la declaración de la quiebra hubiere vendido con pérdida, o por menos precio que el corriente, efectos comprados al fiado y que todavía estuviere debiendo.

5) Si constare que en el período transcurrido desde el último inventario hasta la declaración de la quiebra, hubo tiempo en que el quebrado debía, por obligaciones directas, doble cantidad que el haber líquido que le resultaba en el inventario.

La Sentencia del Tribunal Supremo, de 16.05.56, interpreta éste último apartado 5), y menciona sus orígenes en el Código de Comercio Francés (art. 585), señalando que se refiere al supuesto de que el empresario no pudiera ignorar, por razón de su inventario, que su activo real era inferior a su pasivo exigible en un 50% o más, habiéndose endeudado posteriormente por compromisos contraídos con terceros. Dado que nuestro Código de Comercio obliga a elaborar anualmente el inventario (art. 28), con referencia al cierre del ejercicio, y las cuentas anuales (Balance de Situación, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria), se analizará su composición a esa fecha para calcular la proporción de la insolvencia, estudiando su posible endeudamiento posterior, para deducir la calificación que corresponde.

Los casos contemplados en este art. 888, si diesen lugar a la calificación de insolvencia culpable, generan responsabilidades de orden penal, según declara la Sentencia del T.S. de 10.07.80.

En la insolvencia definitiva de las sociedades mercantiles, habrá de tenerse en consideración el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/89, de 22 de Diciembre, con especial referencia al art. 260.4, que obliga a la disolución por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio social a una cantidad inferior a la mitad del capital social, así como a las disposiciones sobre cuentas anuales (arts. 171 a 222).

Otros hechos presumen la culpabilidad, mientras el quebrado no pruebe su inocencia (presunción "iuris tantum"). Según el art. 889 del Código de Comercio:

1) Los que no hubieren llevado los libros de contabilidad en la forma y con todos los requisitos esenciales e indispensables que se exigen en el Título III del Libro I del Código de Comercio, y los que, aun llevándolos, hayan incurrido en falta que perjudicare a terceros (arts. 25 a 30). La calificación de culpable, a tenor del supuesto transcrito, sólo genera responsabilidades de orden civil, pero no en el penal, según declaran las Sentencias del T.S. de 10.07.80 y 24.04.84.

La inobservancia del requisito de legalización de los libros de contabilidad, en los términos que el C. de Comercio previene, fundamenta la calificación de suspensión culpable. La presunción de inocencia puede ser destruida por la prueba practicada, cuando se alega la sustracción de los libros de contabilidad, según la S.T.S. de 8.04.90.

2) Los que no hubieren hecho su declaración en el término y forma, es decir, dentro de los tres días siguientes al que se hubiere cesado en el pago corriente de sus obligaciones. Virtualmente suprimido y derogado por la reforma del art. 871, según las Sentencias del T.S. del 9.10.29, 16.05.56 y 24.04.84, que mencionan las Sentencias de la A.T. de Barcelona del 26.06.84 y 4.09.87.

3) Los que se hubiesen ausentado al tiempo de la declaración de quiebra, o dejaren de presentarse personalmente, durante el proceso del juicio en los casos en que la Ley impone esta obligación, salvo causa justa.

INSOLVENCIA FRAUDULENTA.- La quiebra en que concurren las circunstancias siguientes, según el art. 890 del Código de Comercio, se reputará fraudulenta:

1) Alzarse con todos o parte de sus bienes, que puede manifestarse por la ocultación o desaparición de bienes (Sentencia del T.S. de 6.05.83).

2) Incluir en el balance, memoria, libros u otros documentos relativos a su giro o negociaciones, bienes, créditos, deudas, pérdidas o gastos supuestos.

3) No haber llevado libros o, llevándolos, haber incluido en ellos, con daño para terceros, partidas no sentadas en lugar y tiempo oportunos (Sentencia de la A.T. de Sevilla de 16.06.83 y del T.S. del 10.03.80 y 22.11.85).

4) Rasgar, borrar o alterar de otro modo cualquiera el contenido de los libros, en perjuicio de tercero.

5) No resultar de su contabilidad la salida o existencia del activo de su último inventario, y del dinero, valores, muebles y efectos, de cualquier especie que sean, que constare o justificare haber entrado posteriormente en poder del quebrado (Sentencia del T.S. de 10.12.85).

6) Ocultar en el Balance alguna partida que represente bienes o derechos.

7) Haber consumido o aplicado para sus negocios propios, fondos o efectos ajenos que le estuvieren encomendados en depósito, administración o comisión.

8) Negociar, sin autorización del propietario, letras de cuenta ajena que obraren en su poder para su cobranza, remisión u otro uso distinto del de la negociación, si no hubiere hecho a aquél remesa de su producto.

9) Si hallándose comisionado para la venta de algunos géneros o para negociar créditos o valores de comercio, hubiere ocultado la operación al propietario por cualquier espacio de tiempo.

10) Simular enajenaciones, de cualquier clase que éstas fueren (Sentencia T.S. del 4.05.87).

11) Otorgar, firmar, consentir o reconocer deudas supuestas, presumiéndose tales, salvo prueba en contrario, como falsas.

12) Comprar bienes inmuebles, efectos o créditos, poniéndolos a nombre de tercera persona en perjuicio de sus acreedores.

13) Haber anticipado pagos, en perjuicio de los mismos.

14) Colusión en descubierto.

ESTUDIOS

15) Si hecha la declaración de quiebra hubiere percibido y aplicado a usos particulares dinero, efectos o créditos de la masa, o distraído de ésta alguna de sus pertenencias.

La quiebra del comerciante cuya verdadera situación no pueda deducirse de sus libros se presumirá fraudulenta, salvo prueba en contrario (art. 891) (Sentencia de la A.T. de Burgos de 12.11.86).

La suspensión de pagos calificada como culpable o fraudulenta por el Tribunal Civil competente, no puede llegar ante la jurisdicción penal, al no encajar en la tipificación concreta del art. 520 del C. Penal, sin que ello suponga una impunidad, puesto que la Ley de Suspensión de Pagos tiene el camino abierto y expedito para perseguir y sancionar los delitos individualizados que para llegar a aquella situación se hubieran cometido, según declara la S.T.S. de 13.02.57.

8.2.2. Retroacción.

La personalidad para pedir la retroacción de los actos que en perjuicio de los acreedores haya hecho el suspenso, o que por su carácter de fraudulentos puedan anularse, residirá en los Interventores, pues a ellos corresponden las funciones que se atribuyen a los Síndicos y al Comisario de la quiebra en los arts. 1.366 a 1.377 de la L.E.C., según establece el art. 21 de la LEY.

Los Interventores están obligados a formar tres estados, con las siguientes referencias: a) Uno de los pagos anticipados a su vencimiento, que se devolverán a la masa por sus perceptores; b) Otros se reputan fraudulentos y serán ineficaces (actos revocables) por haber sido realizados en determinados períodos anteriores a la declaración de quiebra, que la Ley señala; c) Y otros, realizados también en determinados períodos de tiempo anteriores a la declaración de quiebra, podrán ser anulados, previa prueba de haber existido ánimo de defraudar a los acreedores (arts. 1.368 y 1.370 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y arts. 879 a 882 del vigente Código de Comercio).

8.2.3. Límites a la capacidad de obrar.

En el último inciso del párrafo 6º del art. 8, se ordena que declarada la insolvencia definitiva, en todo caso, fijará el Juez los límites de la actuación gestora del suspenso mientras permanezca en este estado. Ya el art. 6 limita la capacidad de obrar del suspenso, al someter sus operaciones a determinadas reglas que exigen la concurrencia de los Interventores, facultando al Juzgado para que fije otras limitaciones específicas, previo informe especial de los Interventores, pudiendo tomar las medidas precautorias y de seguridad convenientes y llegar hasta la suspensión y sustitución del comerciante, Gerente o Consejo de Administración. No obstante, si el suspenso es conceptualizado en estado de insolvencia definitiva, la LEY obliga al Juez a pronunciarse sobre las limitaciones del deudor en su capacidad de obrar, si bien le deja plena libertad para concretarlas, a lo que coadyuvaría un informe especial sobre este punto de los Interventores.

Pese a la importancia que se deduce de lo expuesto, respecto a ambas piezas separadas, de calificación y retroacción, bien por el transcurso de los plazos o por el desinterés de los afectados por el expediente, en la práctica judicial no es frecuente que finalice su tramitación.

Así ocurre cuando se termina por convenio y cuando se sobresee el expediente. En el primer caso, con la aprobación del convenio, cesan los Interventores, salvo la excepción infrecuente de que en la Junta de acreedores se acuerde que continúen (art. 15 de la LEY), que son los legitimados para iniciar la demanda de responsabilidad, así como el Ministerio Fiscal y los acreedores, y los únicos legitimados para la tramitación de la pieza de retroacción. No obstante, la Sentencia del T.S. de 30.09.87, afirma que la aprobación del convenio no afecta a la pieza de calificación, que continuará tramitándose. En el segundo, por sobreseimiento, los acreedores quedan en libertad para el ejercicio de acciones, incluso para solicitar la quiebra del deudor, iniciativa que también puede tomar el propio suspenso. Con el sobreseimiento se archiva el expediente y a los autos principales le siguen las piezas abiertas (calificación y retroacción), en el estado en que se encuentren, además de producirse el cese de los Interventores. Si se declarase la quiebra voluntaria o necesaria, procederá la apertura de nuevas piezas de retroacción y calificación, que con los ordinales tercera y quinta se señalan en este procedimiento.

Capítulo 9 - LISTA DEFINITIVA DE ACREEDORES.

Entre la convocatoria y la celebración de la Junta de acreedores deberá mediar un plazo no menor de treinta días ni superior a sesenta. La citación a los acreedores se hará por cédula a los de plaza, y por carta certificada, con acuse de recibo, a los que residan fuera de ella, siendo habitual que se anuncie mediante edictos en el Boletín Oficial de la Provincia y en un diario de la localidad. Durante este plazo, en la Secretaría del Juzgado, estarán a disposición de los acreedores la documentación presentada por el deudor con su solicitud y el informe de los Interventores, para que puedan obtener las copias o notas que estimen oportunas (art. 10 de la LEY).

9.1. Contenido.

Los Interventores entregarán al Juez la lista definitiva de acreedores, al menos ocho días antes de la celebración de la Junta, que ha de deliberar y aprobar, en su caso, el convenio. Esta lista deberá confeccionarse por los Interventores una vez hayan transcurrido los plazos que la Ley estipula, pues hasta quince días antes del señalado para celebrar la Junta de acreedores, éstos pueden impugnar los créditos incluidos por el deudor en su relación (art. 2), así como pedir la inclusión o exclusión de créditos en relación con los que tienen derecho de abstención y los que menciona el art. 22 (art. 11 de la LEY). En este artículo se reconoce a los acreedores el derecho a reclamar que se incluyan en la lista los créditos omitidos o que figuren con cantidad menor de la que pretendan, o bien a pedir su inclusión en la lista por menor importe o la exclusión del crédito, si considerasen indebida la omisión, la inclusión o equivocada la cifra. En la práctica se impugnan los créditos figurados en la denominada lista provisional de acreedores, que los Interventores acompañan a su informe-dictamen. También los Interventores deberán presentar impugnaciones, si descubriesen antecedentes que les hagan sospechar de la legitimidad de un crédito o de la exactitud de su cuantía. A este fin, puede ser útil que los Interventores informen a los acreedores del importe de sus créditos y de su naturaleza, además de hacerlo el Juzgado en la citación de Junta, para conocer su posible dis-

ESTUDIOS

conformidad e incluirlas, en su caso, entre las impugnaciones que la propia Intervención formule.

Para ser reconocido su derecho de abstención los titulares de los respectivos créditos han de solicitar su inclusión en la lista con tal carácter, según dispone el art. II.º de la LEY y aclara la Sentencia del T.S. de 24.06.91, y si no lo hiciesen, siendo calificados de ordinarios, resultará improcedente acudir al juicio declarativo ordinario.

Interesa destacar el último párrafo del art. 11, que obliga a la Comisión Interventora a facilitar cuantos antecedentes y datos pidan los acreedores, de los libros y papeles del suspenso, para facilitarles el ejercicio de su derecho de impugnación. Para ordenar el ejercicio de este derecho, en la forma prevista en el art. 32 del vigente Código de Comercio, es conveniente que los acreedores se dirijan al Juzgado y expongan concretamente el alcance de su solicitud, a fin de que se autorice lo procedente y se señale lugar, fecha y hora, para la práctica de tal diligencia, de la que se levantará la oportuna acta, firmada por el acreedor interesado, la representación del suspenso y los Interventores, que éstos deberán incorporar a autos.

La mentada lista definitiva comprenderá los seis grupos siguientes (art. 12 de la LEY):

- a) Acreedores incluidos por el deudor y cuyos créditos no hubiesen sido impugnados.
- b) Acreedores incluidos por el deudor, que pretendieran aumento de la cifra asignada.
- c) Acreedores omitidos por el deudor, que hayan solicitado su inclusión en la lista.
- d) Acreedores incluidos por el deudor, cuyos créditos hubieren sido impugnados por excesivos.
- e) Acreedores incluidos por el deudor, cuyos créditos hubieran sido totalmente impugnados.
- f) Acreedores con derecho de abstención, según los artículos 15 y 22.

Es práctica recomendable que a la reiterada lista definitiva de acreedores preceda un informe individualizado de los Interventores, respecto de cada una de las impugnaciones formuladas, ordenados en los mismos grupos b) a f) transcritos, con la finalidad de que aparezcan con claridad cuáles son las cifras indiscutidas y las que sean objeto de controversia, y para facilitar la resolución del Juez sobre cada reclamación, según previene el segundo párrafo del artículo 12.

9.2. Recalificación de la insolvencia.

Hemos comentado en el punto 8.2 que habiéndose conceptuado al suspenso en estado de insolvencia definitiva, si se afianza o consigna a satisfacción del Juez la diferencia por la que es inferior el activo al pasivo, pasará a ser insolvencia provisional la declaración de insolvencia definitiva, según establece el penúltimo párrafo del art. 8. La LEY no contempla, sin embargo, si considerado el suspenso en estado de insolvencia provisional puede recalificarse como insolvencia definitiva, pero una interpretación sistemática apunta esa posibilidad, si analizamos los efectos que produciría en la cuantificación del pasivo exigible la inclusión de nuevos créditos en la lista definitiva o el aumento de cualquiera de los créditos figurados en la inicial relación de acreedores. Así lo resuelve el Auto de la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de

Valencia, de 13.07.89, "... admitiendo que la variación del número de acreedores o del importe de sus créditos puede significar que se califique como definitiva la insolvencia que primeramente se reputó provisional, habiendo de concederse al suspenso el plazo de quince días para consignación o afianzamiento, y esperar a que transcurra dicho plazo para acordar la convocatoria de la Junta de acreedores...". Tiene lugar, por tanto, la nulidad de actuaciones desde la primera calificación provisional. A las mismas conclusiones nos llevaría el cambio en la situación patrimonial del suspenso, que alterase la relación entre el activo y el pasivo, por efecto de la oposición a la aprobación del convenio, fundada en las causas 4ª, 5ª y 7ª del art.16 de la LEY, que se transcriben en el capítulo 14.

Capítulo 10 - CALIFICACION DE LOS CREDITOS.

La aprobación del convenio exige la constitución de una masa de acreedores, a los cuales se les gradúa de forma especial, en función de la relación de créditos preparada por la Comisión Interventora y sometida a la aprobación del Juzgado.

El artículo 15 de la Ley de Suspensión de Pagos señala: "Los acreedores singularmente privilegiados, los privilegiados y los hipotecarios, comprendidos en los números 1º, 2º y 3º del artículo 913 del Código de Comercio, podrán abstenerse de concurrir a la Junta, pero si concurrieran quedarán obligados como los demás acreedores". El art. 22 concede derecho de abstención a los acreedores que invoquen los derechos reconocidos en los arts. 908 a 910 del C. de Comercio, es decir, a los mal llamados acreedores de dominio.

Los acreedores con derecho de abstención, que hagan uso del mismo y no asistan a la Junta de acreedores, no se encuentran vinculados por el contenido del convenio concluido por el deudor con los demás acreedores, quedando en plena libertad de actuación para el cobro de sus créditos, una vez aprobado el convenio. Si un mismo acreedor fuese titular de varios créditos en la suspensión de pagos, unos ordinarios y otros con derecho de abstención, deberá hacer la oportuna reserva respecto del crédito con derecho de abstención para su constancia en el acta de la Junta.

Capítulo 11 - CREDITOS CON DERECHO DE ABSTENCION.

11.1. Singularmente privilegiados y privilegiados.

Son créditos con derecho de abstención, sin que el orden expuesto implique graduación, según el mencionado art. 913 del C. de Comercio, los siguientes:

1º.- Los singularmente privilegiados:

- A) Los acreedores por gastos de entierro, funeral y testamentaría.
- B) Los acreedores alimenticios, o sea, los que hubiesen suministrado alimentos al quebrado o a su familia.
- C) Los acreedores salariales por trabajo personal (art. 32 del Estatuto de los Trabajadores). La Sentencia de la A.T. de Valencia de 23.11.79 entiende que los créditos derivados de

ESTUDIOS

trabajos realizados en el ejercicio de profesiones liberales deben incluirse como singularmente privilegiados por trabajo personal.

D) La totalidad de los débitos por cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta y, en su caso, los recargos e intereses que sobre aquéllos procedan, según modificación del art. 15 de la Ley 40/80, aprobada en la Disposición Adicional Novena de la Ley 4/90, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, y según señala el art. 29 del Reglamento General de Recaudación de los Recursos de los Sistemas de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 1517/91, de 11 de Octubre.

2º.— Los privilegiados que tuvieren consignado un derecho preferente en el Código de Comercio, a saber:

- El del tenedor de un resguardo de almacén de depósito (art.196).
- El del tenedor de cédulas hipotecarias (art. 208 del Código de Comercio y 98 de los Estatutos del Banco Hipotecario).
- El del comisionista, sobre los efectos remitidos en consignación (art. 276).
- El del vendedor, mientras los géneros vendidos están en su poder (art. 340).
- Los nacidos del contrato de transporte, tanto a favor del cargador (art. 372) como en favor del porteador (art. 375 y 376).
- Los nacidos del contrato de fletamento, a favor del fletante (art. 667); y del contrato de pasaje, a favor del capitán (art. 704).
- El del asegurador, sobre los bienes muebles del asegurado (art. 403); y el derecho de preferencia sobre los demás créditos del asegurador de inmuebles (art. 196 de la Ley Hipotecaria).
- El de los asegurados, sobre las reservas legales de las compañías aseguradoras y sobre el depósito previo (art. 103 del Reglamento de Seguros).
- El del capitán, contra los efectos salvados en caso de avería gruesa (art. 867) o en caso de naufragio (art. 842).

3º.— Los privilegiados por derecho común y los hipotecarios legales, en los casos en que, con arreglo al mismo derecho, le tuvieren de prelación sobre los bienes muebles.

Por derecho común los créditos vinculados con aquéllos mencionados en los artículos 1.922, 1.923 y 1.924 del Código Civil:

a) *Artículo 1.922:* Con relación a determinados bienes muebles del deudor, gozan de preferencia:

- Los créditos por construcción, reparación, conservación o precio de venta de bienes muebles que estén en poder del deudor, hasta donde alcance el valor de los mismos.
- Los garantizados con prenda que se halle en poder del acreedor, sobre la cosa empeñada y hasta donde alcance su valor.
- Los garantizados con fianza de efectos o valores, constituida en establecimiento público o mercantil, sobre la fianza y por el valor de los efectos de la misma.

— Los créditos por transporte, sobre los efectos transportados, por el precio del mismo, gastos y derechos de conducción y conservación, hasta la entrega y durante treinta días después de ésta.

— Los de hospedaje, sobre los muebles del deudor existentes en la posada.

— Los créditos por semillas y gastos de cultivo y recolección anticipados al deudor, sobre los frutos de la cosecha para que sirvieron.

— Los créditos por alquileres y rentas de un año, sobre los bienes muebles del arrendatario existentes en la finca arrendada y sobre los frutos de la misma.

b) *Artículo 1.923:* Con relación a determinados bienes inmuebles y derechos reales del deudor, gozan de preferencia:

— Los créditos a favor del Estado, sobre los bienes de los contribuyentes, por el importe de la última anualidad, vencida y no pagada, de los impuestos que gravitan sobre ellos.

— Los créditos de los aseguradores, sobre los bienes asegurados, por las primas del seguro de dos años; y si fuere el seguro mutuo, por los dos últimos dividendos que se hubiesen repartido.

— El llamado superprivilegio laboral, reconocido en el art. 32.1 del Estatuto de los Trabajadores, que goza de preferencia sobre cualquier otro crédito, incluso garantizado con prenda o hipoteca.

— Los créditos hipotecarios y los refaccionarios, anotados e inscritos en el Registro de la Propiedad, sobre los bienes hipotecados o que hubiesen sido objeto de refacción.

— Los créditos preventivamente anotados en el Registro de la Propiedad, en virtud del mandamiento judicial, por embargos, secuestros o ejecución de sentencias, sobre los bienes anotados, y sólo en cuanto a créditos posteriores.

— Los refaccionarios no anotados ni inscritos, sobre los inmuebles a que la refacción se refiera, y sólo respecto a otros créditos distintos de los expresados en los cuatro números anteriores (S.T.S. de 26.03.76). Respecto del derecho de abstención de los créditos refaccionarios anotados e inscritos no se alberga duda alguna, habiéndose suscitado algunas controversias sobre si ostentan la misma calificación los créditos refaccionarios no inscritos, para concluir con la existencia de abundante doctrina jurisprudencial (S.T.S. 26.03.76; 11.10.84; 30.12.86; 21.05.87; y, 5.07.90) que reconoce el derecho de abstención a créditos refaccionarios no inscritos ni anotados, conceptuando como refaccionarios no solo los anticipos en metálico sino los materiales hechos o suministrados por el empresario de una obra para su ejecución, pues implican la existencia de un préstamo hecho por el contratista al dueño, respecto a cuya inversión en los bienes refaccionados no cabe dudar.

c) *Artículo 1.924:* Con relación a los demás bienes muebles e inmuebles del deudor, gozan de preferencia:

1º Los créditos a favor de la provincia o del municipio, por los impuestos de la última anualidad vencida y no pagada, no comprendidos en el artículo 1.923, nº 1.

2º Los créditos devengados por cualquiera de las siguientes causas o títulos: A) Por los gastos de justicia y de administración del concurso, en interés común de los acreedores,

ESTUDIOS

hechos con la debida autorización o aprobación. B) Por los funerales del deudor, según el uso del lugar, y también los de su mujer y los de sus hijos constituidos bajo su patria potestad, si no tuviesen bienes propios. C) Por los gastos de la última enfermedad de las mismas personas, causados en el último año, contado hasta el día del fallecimiento. D) Por los salarios y sueldos de los trabajadores por cuenta ajena y del servicio doméstico correspondiente al último año (estos créditos son singularmente privilegiados, y se regulan de acuerdo con el vigente Estatuto de los Trabajadores).

E) Por la totalidad de las cuotas de la Seguridad Social y conceptos de recaudación conjunta y, en su caso, los recargos e intereses que sobre aquéllos procedan. También estos créditos son singularmente privilegiados, según hemos señalado entre los privilegios reconocidos por el Código de Comercio, en su art. 913 D) (modificado en la Disposición Adicional Novena de la Ley 4/90 de Presupuestos para 1990 y ratificado en el art. 29 del Reglamento General de Recaudación de los Recursos de los Sistemas de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 1517/91). F) Por anticipaciones hechas al deudor, para sí y su familia constituida bajo su autoridad, en comestibles, vestido o calzado, en el mismo período de tiempo, o sea, en el último año. También estos créditos son singularmente privilegiados, según dejábamos establecido al reseñar los créditos privilegiados por el Código de Comercio. G) Por pensiones alimenticias durante el juicio de concurso, a no ser que se funden en un título de mera liberalidad.

3º Los créditos que sin privilegio especial consten: A) En escritura pública; y B) Por sentencia firme, si hubiesen sido objeto de litigio.

Estos créditos tendrán preferencia entre sí por el orden de antigüedad de las fechas de las escrituras y de las sentencias.

11.2. Reconocidos en Sentencia Firme.

En las Sentencias del Tribunal Supremo, de fechas 16 de Noviembre 1977 y 21 de Junio 1984, se concede el derecho de abstención a los créditos reconocidos en Sentencia Firme, y uno de los CONSIDERANDOS de la última citada señala:

“Que así centrado el tema discutido se hace preciso seguir el “iter” del problema jurídico planteado en el recurso, que radica en determinar si los dos créditos objeto de debate merecen o no la cualificación de “preferentes” o “privilegiados” a los efectos de gozar del beneficio de “abstención”, cuestión que se ha de resolver afirmativamente, sin necesidad, para ello, de acudir a una interpretación extensiva como se indica en la sentencia impugnada, y ello porque: A) Ambos créditos, cual se ha indicado en el primero de estos fundamentos y se reconoce en la propia resolución recurrida, han sido declarados y reconocidos en sentencias firmes (art. 1924 núm. 3º C) del Código Civil en relación con el 913 núm. 3º del de Comercio); B) El único requisito que exige el citado precepto del Código Civil para la efectividad -prelativa- de los créditos sin privilegio especial a que el mismo se refiere, es que consten “por sentencia firme”; C) Es constante doctrina de esta Sala que a los efectos del citado precepto del Código Civil merecen la consideración de firmes las sentencias de remate”.

A estos créditos reconocidos en sentencia firme les alcanza el privilegio y consecuente derecho de abstención, si hubiesen alcanzado firmeza a la fecha de admisión de la solicitud de suspensión de pagos (Auto de la A.T. de Barcelona de 4.02.70).

11.3. Salariales e Institucionales.

También gozarán del derecho de abstención los privilegiados por otras leyes. Deben incluirse los créditos salariales, según el Estatuto de los Trabajadores de 10.03.80 (arts. 32 y 33). Respecto a las indemnizaciones laborales procede estudiar la discrepante doctrina emanada del Tribunal Supremo, cuya Sala Primera excluye de la condición de salarios a las indemnizaciones, en sus Sentencias de 11.05.92 y 12.03.93, concediendo a las indemnizaciones el privilegio salarial de ejecución separada la Sala Especial de Conflictos de Competencias, en su Auto de fecha 27.06.92, que se inclina por las Resoluciones de la Sala de lo Social. Los créditos a favor de la Hacienda Pública por tributos vencidos y no satisfechos (art. 71 y siguientes de la Ley General Tributaria y Ley General Presupuestaria, según Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/88, de 23 de Septiembre, en sus (arts. 31 y 32.1), y los créditos de la Seguridad Social (art. 15 de la Ley 40/80 de Inspección y Recaudación, de 5 de Julio, modificado por Ley 4/90, de 29 de Junio, en Disposición Adicional Novena), gozan del derecho de abstención.

11.4. Hipotecarios.

Los acreedores hipotecarios ostentan derecho de abstención a concurrir a la Junta de acreedores, y el convenio no afecta a sus créditos. El hecho de no haber sido incluidos en la lista definitiva de acreedores formada por los Interventores, con tal carácter, no perjudica los derechos singulares del acreedor hipotecario, según declara la S.T.S. de 23.07.87.

11.5. Hipoteca de máximos.

La hipoteca de máximos, por no constituir título acreditativo de una deuda, sino de garantía real para afianzar las obligaciones que hasta determinada suma pueda contraer el deudor, puede no considerarse, según algunos autores, comprendida entre los privilegios reconocidos en el art. 1.923 del Código Civil, resultando controvertido el derecho de abstención.

11.6. Hipoteca en contragarantía.

La hipoteca como contragarantía de aval, frecuentemente exigida por las Sociedades de Garantía Recíproca, se considera, por ciertos sectores de la doctrina, crédito privilegiado y con derecho de abstención, cuando se encuentra la fianza prestada, a su vez, garantizada con hipoteca sobre distintos bienes de la empresa suspensa.

11.7. "Ex iure domini".

Podrán abstenerse, por último, según establece el art. 22 de la Ley Especial, los acreedores que invoquen los derechos reconocidos en los arts. 908 a 910 del Código de Comercio.

11.7.1. Bienes en consignación.

Si existiesen bienes en consignación en poder del suspenso, se considerarán bienes de dominio ajeno, por analogía con las previsiones de los números tercero y cuarto del art. 909

ESTUDIOS

transcrito, con el tratamiento expuesto en el punto anterior 11.7.1. No obstante, si los bienes entregados en consignación hubieran sido consumidos o vendidos por el consignatario-suspenso, el consignante ostenta el derecho al percibo del precio de cosa, personándose en la suspensión de pagos como acreedor ordinario.

11.7.2. Reserva de dominio.

La Ley 50/65, de 17 de Julio, sobre Contratos de Ventas a Plazos de Bienes Muebles con Reserva de Dominio, establece:

— "Por venta a plazos se entenderá, a efectos de esta Ley, el contrato mediante el cual el vendedor entrega al comprador una cosa mueble corporal y recibe de éste, *en el mismo momento*, una parte del precio..." (art. 2).

— "... la venta de muebles corporales a plazos regulada en esta Ley, sólo quedará perfeccionada cuando el comprador satisfaga *en el momento de la entrega* o puesta a disposición del objeto vendido, el desembolso inicial." (art. 9).

— "El acreedor, para el cobro de los créditos nacidos de contratos inscritos en el Registro a que se refiere el artículo 23, gozará de la preferencia y prelación establecidos en los artículos 1.922, número 2, y 1.926, número 1, del Código Civil.

En los casos de quiebra no se incluirán en la masa los bienes comprados a plazos mientras no sea satisfecho el crédito garantizado, sin perjuicio de llevar a aquélla el sobrante del precio obtenido en la subasta: En los de suspensión de pagos, el acreedor tendrá la condición de singularmente privilegiado con derecho de abstención, según los artículos 15 y 22 de la Ley de suspensión de pagos". (art.19).

— "Para que sean oponibles a tercero las reservas de dominio o las prohibiciones de disponer, que se inserten en los contratos sujetos a la presente Ley, será necesaria su inscripción en el Registro a que se refiere el párrafo siguiente.

El Registro de reservas de dominio y prohibiciones de disponer se llevará por los Registradores mercantiles y se sujetará a las normas que dicte el Ministerio de Justicia". (art. 23).

La falta de inscripción en el Registro Especial, exigida en el párrafo primero del artículo transcrito, es irrelevante cuando la relación queda limitada a las partes contratantes, según establece la S.T.S. de 23.10.91.

En la venta al fiado, en la que el vendedor se ha reservado el dominio de la cosa, hasta completarse el pago, al no haberse perfeccionado el contrato, el vendedor, aún legítimo titular dominical, podrá reivindicar la cosa del patrimonio del comprador insolvente, pues de otra forma quedarían aquellos bienes adscritos al pago de unas deudas a las que no pueden quedar afectados, al no haberse aún integrado en el patrimonio del suspenso (Sentencia del T.S. del 13.05.82).

11.7.3. Bienes en "leasing".

Los bienes cuya posesión deriva del contrato de arrendamiento financiero (Real Decreto-Ley 15/1977 y Real Decreto de 31 de Julio de 1980), y que forman parte de los activos de la

suspensa, integrados como INMOVILIZADO INMATERIAL "Derechos sobre bienes en arrendamiento financiero", según ordena el Real Decreto 1643/90, de 20 de Diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, pueden dar lugar a la existencia de determinados saldos acreedores de los respectivos suministradores, cuyo reconocimiento será objeto de consideración en cada caso particular, así como el derecho de abstención previsto en el art. 22 de la Ley de Suspensión de Pagos. Sus derechos de dominio vienen reconocidos en los artículos 908 y 909 del C. de Comercio, y la devolución, en su caso, de los bienes correspondientes, sólo podrá efectuarse previo reconocimiento de tal derecho en sentencia firme, derivada del correspondiente procedimiento judicial ordinario, o por acuerdo de la Junta de acreedores.

Consecuentemente, salvo que las empresas de "leasing" hayan obtenido sentencia firme en el correspondiente juicio declarativo ordinario, no es posible la entrega de los citados bienes, salvo transacción autorizada por el Juzgado competente.

Su tratamiento como acreedor, en el procedimiento de suspensión de pagos, dará lugar a que se incorpore a la masa pasiva como acreedor en la masa, tanto cuando existan cuotas periódicas devengadas y vencidas, con anterioridad a la fecha de solicitud de admisión del expediente concursal, como respecto de las cuotas pendientes de vencimiento.

No obstante, estas cuotas devengadas con posterioridad a la solicitud de suspensión de pagos, entendemos que deben ser satisfechas cuando se pretenda mantener el derecho de uso de los bienes así financiados, debido a que se trata de una contraprestación periódica del servicio prestado (arrendamiento financiero), y que subsiste mientras se mantiene vigente el contrato de "leasing".

11.7.4. Contratos de maquila.

En el llamado contrato de "maquila", si los bienes recibidos por el depositario se encontraran en el mismo estado que se recibieron nos encontraremos en el supuesto de bienes de dominio ajeno, con el tratamiento propio de los bienes en depósito. No obstante, si el depositario hubiere dispuesto de la cosa recibida para las operaciones encomendadas por el depositante, que es la esencia del contrato de maquila, entendemos de aplicación el art. 309 del C. de Comercio, cesando los derechos y obligaciones del depositante y depositario, y deben observarse las reglas establecidas para el préstamo mercantil en los arts. 311 y 312.

11.8. Pago de créditos con derecho de abstención.

Se ha suscitado la duda, en ciertos casos, sobre la legalidad de que la empresa suspensa pueda satisfacer los créditos con derecho de abstención, durante la tramitación del expediente de suspensión de pagos. Parece, de conformidad con la opinión de autorizados tratadistas, que no hay inconveniente alguno en tal iniciativa, con la autorización de los Interventores, siempre que el pago se haga a todos los acreedores de aquél carácter, sin exclusión de ninguno, en su integridad o a prorrata, en caso de insuficiencia de bienes, con escrupuloso respeto a singulares privilegios de entre los propios acreedores con derecho de abstención, por virtud de la afección singular o universal de determinados bienes al pago de los correspondientes créditos privilegiados.

ESTUDIOS

Capítulo 12 - CREDITOS ORDINARIOS.

Son créditos sin derecho de abstención todos aquéllos no incluidos en el capítulo anterior, los cuales no tienen graduación entre sí, y están sujetos a los acuerdos de la Junta de acreedores, según señala el art. 1.925 del Código Civil: "No gozarán de preferencia los créditos de cualquiera otra clase, o por cualquier otro título, no comprendidos en los artículos anteriores."

Entre los créditos ordinarios se encuentran:

12.1. Los créditos que, sin privilegio especial, consten en escritura o en documento intervenido por Agente o Corredor de Comercio.

No obstante, los escriturarios figuran en el n° 3 letra A) del art. 1.924 del Código Civil, y en la B) se cita a los créditos que consten en sentencia firme. Hemos indicado en el punto 11.2 que la jurisprudencia reconoce a estos últimos el derecho de abstención, y por ello se defiende, en ocasiones, el mismo derecho para los acreedores escriturarios y para los documentados con intervención de Corredor de Comercio, aunque la doctrina y la jurisprudencia no se han pronunciado al respecto.

12.2. Los créditos comunes por operaciones mercantiles.

12.3. Los créditos comunes por derecho civil.

Son acreedores comunes, por lo tanto, todos aquellos que no poseen ningún derecho real de garantía, ni ningún privilegio general o especial, es decir, quienes reclaman el pago de letras de cambio, libranzas, pagarés, cheques, títulos al portador en general, recibos privados, contratos privados, reconocimientos de deuda, facturas, saldos de cuentas corrientes, depósitos de dinero en cuenta corriente, etc.

12.4. Los acreedores por préstamos participativos, que se contemplan en el art. 11 de la Ley 27/84, de 26 de Julio, sobre reconversión y reindustrialización, se sitúan después de los acreedores comunes.

12.5. Como se hace mención en el capítulo 5.14 del presente Título, el Borrador de Anteproyecto de Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su art. 313.1, señala: "Los créditos postergados no podrán ser satisfechos hasta la integra satisfacción o la adecuada garantía de los demás créditos existentes al momento en que haya sido admitida a trámite la solicitud de suspensión de pagos, declarada judicialmente la quiebra o acordada la intervención de la liquidación de la sociedad".

Capítulo 13 - CELEBRACION DEL CONVENIO.

El procedimiento de suspensión de pagos tiene por finalidad la celebración de un convenio entre el suspenso y sus acreedores, que habrá de ser aprobado en Junta General de acreedores convocada y presidida por el Juez, con asistencia obligada de los Interventores. En el

caso de que los acreedores excedan de doscientos, el Juez podrá acordar la suspensión de la Junta y su sustitución por la tramitación escrita, a solicitud del deudor o de cualquiera de los acreedores.

El Borrador del Anteproyecto de Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, a que hemos hecho referencia en el capítulo 5.14, modifica el régimen de quórum, pues el nuevo art. 313.2, que se incorporará al Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, también de aplicación a las sociedades de responsabilidad limitada, señala: "Los créditos postergados no atribuirán a su titular derecho de voto en las quiebras y suspensiones de pagos de la sociedad. El importe de estos créditos se deducirá del pasivo para el cómputo de las mayorías correspondientes".

13.1. Junta General de Acreedores.

Convocada la Junta por el Juzgado, se citará a los acreedores mediante cédula, a los de la plaza, y por carta certificada, con acuse de recibo, a los que residan fuera de ella. Además se dará a la convocatoria la publicidad que estime el Juez pertinente, y que normalmente consiste en su publicación mediante Edictos en el B.O.E., B.O.P. y periódico local (art. 10 de la LEY).

Todos los acreedores que figuren en la lista definitiva ordenada en el art. 12, o sus cesionarios por endoso o transferencia, podrán concurrir personalmente o por medio de representante, con poder suficiente. El deudor y los Interventores quedan obligados a asistir a la Junta. Si el deudor no concurre por sí, o especialmente apoderado, el Juez sobreseerá el expediente.

Abierta la sesión por el Juez, se dará lectura a la lista definitiva de acreedores por él aprobada, haciendo constar en la apertura del acta la comparecencia de los acreedores asistentes y la cuantía de sus respectivos créditos, según lista definitiva aprobada. Para la válida constitución de la Junta deberán concurrir a ella acreedores que representen, al menos, tres quintas partes del pasivo, deducido el importe de los créditos de los acreedores que hayan usado del derecho de abstención, cuya calificación se ha comentado en el capítulo 11. Si no concurre ese quórum de presencia el Juez levantará la sesión, declarando concluido el expediente, y contra este acuerdo no cabrá recurso alguno (art. 13 de la LEY).

Constituida legalmente la Junta, se procederá a la lectura, por el Secretario, de la solicitud del deudor, la propuesta de convenio, las cifras que arrojan el activo y pasivo, y el dictamen de los Interventores, sobre la certeza o inexactitud de las causas que, según la memoria presentada, hayan originado la suspensión. Abierta a discusión la proposición de convenio presentada por el deudor, la cual podrá ser libremente modificada con el consentimiento de éste, podrán hablar tres acreedores a favor del convenio propuesto y tres en contra. En la práctica es el propio deudor quien modifica su propuesta inicial de convenio y la somete a discusión. En esta Junta los Interventores podrán hacer uso de la palabra cuantas veces lo estimen oportuno, aunque se suelen limitar a dar satisfacción a las preguntas de los acreedores sobre cuestiones varias, entre las que destacan las relativas a la solvencia de la empresa y la confianza que inspira para el posible cumplimiento del convenio propuesto. A este fin, es conveniente que los Interventores dispongan de los estados financieros de la empresa suspensa, actualizados a fecha reciente.

ESTUDIOS

Cuando el convenio se limite a establecer una espera que no exceda de tres años, quedará aprobado si consigue el voto favorable de la mitad más uno de los acreedores concurrentes a la Junta, que representen, cuando menos, las tres quintas partes del total pasivo del deudor, deducido el importe de los créditos de los acreedores que hubieren hecho uso de su derecho de abstención. Si no se alcanzaran las mayorías indicadas de personas y capital, se entenderá desechada la propuesta de convenio, y el Juez declarará concluso el expediente.

Si el convenio estableciera una espera mayor de tres años, o cuando se haya calificado el expediente de insolvencia definitiva, se necesitará, para su aprobación, el voto de la mitad más uno de los acreedores concurrentes y las tres cuartas partes del pasivo antes mencionado.

Si no se reune esta mayoría de capital, pero si el quórum de personas, el Juez convocará nueva reunión de la Junta, en la que podrá quedar aprobado el convenio con el voto favorable de las dos terceras partes del pasivo computable, es decir, el total pasivo menos los créditos con derecho de abstención, cuyos acreedores hubiesen usado de él, según previene el párrafo 4º del art. 14, y concreta el párrafo 3º del art. 15 de la LEY.

Cuando el número de acreedores de la lista exceda de doscientos, bastará para la aprobación del convenio el quórum de capital, es decir, los tres quintos o los tres cuartos, según se ha expuesto, sin necesidad de votación numérica (artículo 14 de la LEY).

Si en la votación de la segunda Junta, no se reuniera la mayoría de capital determinada en el artículo anterior, se tendrá por desechada la propuesta de convenio (art. 15 de la LEY), y el Juez declarará concluido el procedimiento, quedando los acreedores en libertad para el ejercicio de las acciones que les correspondan en reclamación de sus créditos o para solicitar la quiebra del deudor (S.T.S. de 17.10.84).

13.2. Tramitación escrita.

Si los acreedores exceden de doscientos, el Juez podrá acordar la suspensión de la Junta y su sustitución por la tramitación escrita, a petición del deudor o de cualesquiera de los acreedores. Si se formulase la solicitud, el Juez oírä preceptivamente el informe de los Interventores, que deberán evacuarlo en el término de tres días, y resolverá lo procedente.

Si se acuerda la tramitación escrita, el suspenso vendrá obligado a presentar al Juzgado la proposición de convenio con la adhesión del voto individual de los acreedores en forma auténtica, bien por comparecencia ante el Secretario judicial o mediante acta notarial, dentro del plazo que le conceda el Juez, que no podrá ser inferior a un mes ni superior a cuatro, con posible prórroga de treinta días más. Si las adhesiones recibidas introdujeran modificaciones en la proposición del convenio, el Juez oírä obligatoriamente sobre ellas el informe de los Interventores, que deberán emitirlo en el improrrogable plazo de quince días, y dará vista al deudor, para que preste o no su consentimiento (arts. 18 y 19 de la LEY).

La aprobación del convenio requerirá una u otra de las mayorías de capital (créditos) expresadas en el caso anterior para las Juntas, sin necesidad de votación numérica (art. 14 de la LEY), según el convenio consista en una espera que no exceda o exceda de tres años, o se haya calificado el expediente de insolvencia definitiva, y en función de que las adhesiones se logren en el plazo señalado inicialmente o durante el de prórroga.

En el supuesto que el suspenso no dé su conformidad a las modificaciones en el convenio presentadas por los acreedores, el Juez sobreseerá el expediente.

Si en la votación de la Junta o en la tramitación por escrito no se reunieren las mayorías necesarias, se entenderá desechada la propuesta de convenio (art. 15 de la LEY), quedando expedito el derecho de los acreedores para el ejercicio de sus acciones o para pedir, en su caso, la declaración de quiebra.

Debe tenerse en cuenta la facultad conferida a la Tesorería General de la Seguridad Social, para suscribir directamente los acuerdos o convenios en procesos concursales, en el art. 57.2 del Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 1517/91, de 11 de Octubre. De igual modo, el art. 96.7 del Reglamento General de Recaudación del Estado, aprobado por Real Decreto 1684/90, de 20 de Diciembre, faculta a la Hacienda Pública, a través de sus representantes legales, para suscribir los acuerdos o convenios a que se lleguen en los procesos concursales de suspensión de pagos, entre otros, habiéndose dictado Circular, de 25 de Junio de 1990, sobre actuaciones en los procesos concursales de los órganos de la Administración Tributaria y del Servicio Jurídico del Estado (B.O. del Ministerio de Economía y Hacienda n° 404). Posteriormente, creada la Agencia Estatal Tributaria, ostenta las mismas facultades, en virtud de lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Hacienda del 31.07.92, que desarrolla el citado Reglamento General de Recaudación: "Noveno. Suscripción de Convenios. 1. La Hacienda Pública a través de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, podrá suscribir los acuerdos o convenios a que se llegue en los procesos concursales siguientes: ... d) Convenio entre los acreedores y el suspenso regulado en la Ley de Suspensión de Pagos."

Capítulo 14 - IMPUGNACION DEL CONVENIO.

El convenio obliga a todos los acreedores que no hayan hecho uso, en su caso de su derecho de abstención, incluso a los no concurrentes, a los que hayan votado en contra y a los omitidos.

Pero las minorías no quedan indefensas frente al poder de la mayoría, porque la LEY (art. 16) les coincide la facultad de impugnar el convenio por las siguientes causas:

a) Defectos en las formas prescritas por la convocatoria, celebración, deliberación y acuerdos de la Junta.

b) Falta de personalidad o representación en algunos de los votos, siempre que el voto impugnado influya decisivamente en la formación de la mayoría de cantidad.

c) Inteligencia fraudulenta entre el deudor y uno o más de sus acreedores, o de éstos entre sí, para votar a favor del convenio.

d) Exageración fraudulenta de créditos para procurar la mayoría de cantidad.

e) Error en la estimación del pasivo, padecido por el Juez en el auto declarando la suspensión de pagos, siempre que influya en la calificación de insolvencia.

ESTUDIOS

f) Improcedente declaración del derecho de abstención, cuando la cuantía de los créditos correspondientes a los acreedores absteneridos influya en la formación de la mayoría del capital pasivo necesario para la aprobación del convenio.

g) Inexactitud fraudulenta en el balance general (artículo 16 de la LEY).

Las impugnaciones se resolverán por el Juez que entiende de la suspensión, y contra su Sentencia se dará recurso de apelación en ambos efectos (artículo 17 de la LEY).

Capítulo 15 - APROBACION DEL CONVENIO.

Si dentro de los ocho días siguientes a la aprobación del convenio por los acreedores, bien en Junta de acreedores o por el procedimiento escrito, no se formularan impugnaciones contra el mismo, o resueltas desfavorablemente, en su caso, "el Juez dictará auto aprobando el convenio y mandando a los interesados estar y pasar por él, adoptando al efecto las providencias que correspondan y librando los correspondientes mandamientos a los Registros Mercantiles y de la Propiedad" (art. 17 de la LEY). Esta aprobación, cuando adquiere firmeza, pone fin al expediente de suspensión de pagos. Especial interés presenta la S.T.S. de 13.02.89, que declara el carácter de documento público del auto judicial aprobatorio del convenio en expediente de suspensión de pagos, y si consistiese en la adjudicación de bienes en pago de deudas, no requiere documentarse en escritura pública para la efectividad de la transmisión generada.

Una vez cumplido el convenio, el deudor podrá solicitar del Juzgado dicte auto por el que se tenga por cumplido el convenio celebrado con sus acreedores y se ordene la cancelación de los asientos registrales en los Registros Civil, Mercantil y de la Propiedad, según proceda. El Juzgado, ante esta petición, si la encuentra justificada, por las pruebas presentadas, acostumbra a dar traslado de la misma a los acreedores personados en autos y al Ministerio Fiscal, así como a la Comisión nombrada para seguimiento o control, en su caso, y acuerda la publicidad que estime pertinente, antes de resolver definitivamente declarando cumplido el convenio aprobado.

Cualquier modificación o desarrollo ulterior del convenio aprobado, deberá estar sujeto a idénticas garantías y controles, habiendo de ser adoptado bilateralmente por el deudor y sus acreedores, reunidos en Junta convocada y constituida con los requisitos previstos en la LEY, y mediante aprobación judicial, según interpreta la Resolución de la D.G.R.N. de fecha 6.04.87.

Resulta de interés recordar el ANTEPROYECTO DE NORMA SOBRE INFORMACION DE EMPRESAS EN SUSPENSION DE PAGOS, elaborado por el I.C.A.C., al que hacíamos referencia en el capítulo 2 precedente, cuya Norma segunda, relativa a: "Registro contable y valoración de las consecuencias derivadas de la aprobación del convenio con los acreedores de las empresas en suspensión de pagos", aunque no afectará, por lo general, a los Interventores-Audidores de Cuentas, deberá ser objeto de especial atención por los Auditores de las cuentas anuales, y su contenido, concordante con las prácticas contables, concretamente con las opiniones de la A.E.C.A., resultará útil para el cálculo y determinación de los "ingresos a distribuir en varios ejercicios" y su imputación a resultados. La Norma tercera, relativa a:

"Información a incluir en las cuentas anuales de las empresas en suspensión de pagos", tampoco afectará, en principio, a los Interventores-Auditores de Cuentas, pero servirá de criterio a los Auditores de cuentas anuales por su obligada mención en la memoria, y por la creación de nuevas partidas en el Balance y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Capítulo 16 - INCUMPLIMIENTO DEL CONVENIO.

Si el deudor faltare al cumplimiento del convenio, cualquiera de sus acreedores podrá pedir la rescisión del mismo o la declaración de quiebra, ante el Juez que hubiere conocido la suspensión (art. 17 de la LEY). La S.T.S. de 26.11.91, interpreta que este último párrafo transcrito del art. 17 está pensado para que cualquiera de los acreedores pida la resolución del Convenio en caso de incumplimiento por el suspenso, y no para discutir la validez de otros actos jurídicos efectuados por el suspenso. El procedimiento a seguir, caso de incumplimiento, para instar la rescisión del convenio, debe ser el juicio declarativo, según resolvió la Sentencia del T.S. de 8.10.75. Presenta cierto interés la S.T.S. de 4.03.93., que resuelve el recurso de casación sobre presunto incumplimiento de convenio, interpretando el alcance del período de carencia.

Capítulo 17 - CESE DE LOS INTERVENTORES.

Si no concurren tres quintos del pasivo exigible computable a la Junta de acreedores, levantará el Juez la sesión, declarando legalmente concluido el expediente, según se ha indicado en 13.1, y los Interventores cesarán en sus funciones diez días después de la fecha en que se comunique y publique ese acuerdo (art. 13).

Si la Junta de acreedores vota favorablemente el convenio, a lo que sigue el auto judicial de aprobación, una vez transcurra el plazo marcado en el art. 16, o aprobado el convenio por el Juez, en la tramitación escrita, los Interventores cesarán en sus funciones, cuando alcance firmeza, a menos que en la Junta se acuerde continúe la intervención en la misma forma, designando a los mismos u otros Interventores (art. 15), o que el convenio así lo establezca. Es frecuente que el convenio prevea la constitución de las denominadas "Comisión de Control", "Comisión de Seguimiento", "Comisión de Vigilancia", "Comisión Liquidadora", etc., durante la vigencia del convenio, regulándose su composición y formando parte de las mismas uno o varios Interventores. A estas Comisiones les está vedado cambiar la preferencia de los créditos con derecho de abstención, que gozan de individualidad e independencia de la propia suspensión, según reconoce la Sentencia del T.S. de 3.10.91.

Una vez firme el auto aprobatorio, y después de transcurridos ocho días desde su publicación, deberá dictarse nueva resolución judicial, que puede ser en forma de providencia, mandando cesar a los Interventores en sus funciones, a los diez días después de la fecha en que se haya hecho la última publicación (arts. 16 y 17).

Consecuencia del auto de sobreseimiento, por las causas expresadas en los arts. 13 y 19, o cuando en la votación del convenio no se reunieran las mayorías exigidas por la LEY, el Juez ordenará: a) comunicarlo a todos los Juzgados donde el suspenso tenga sucursales, etc.; b)

ESTUDIOS

publicarlo en los mismos medios de comunicación y a las mismas autoridades a quienes se dio conocimiento de la providencia de admisión del expediente; c) expedir mandamiento al Registro Mercantil y, en su caso, de la Propiedad; d) enviar exhortos a los Juzgados donde hubiera juicios pendientes contra la suspensa; e) el cese de los Interventores una vez publicada y firme esta resolución.

Los Interventores cesan en su cargo al finalizar el expediente, y el deudor recobra su plena libertad de actuación, salvo que en el convenio pactado se le haya impuesto alguna limitación, como declara la Resolución de la D.G.R.N. de 20.09.83. Es recomendable, aunque no hay previsión legal al respecto, que los Interventores presenten al Juzgado el Balance de comprobación de sumas y saldos a esta última fecha, acreditando así que han cumplido con lo establecido en el art. 5.1º de la LEY, en cuanto a la continuidad del registro contable de las operaciones de la empresa suspensa.

Capítulo 18 - COMPUTO DE PLAZOS.

Se ha planteado que los expedientes de suspensión de pagos son procedimientos de jurisdicción voluntaria y, consecuentemente, son hábiles todos los días y horas, sin excepción, teniendo en cuenta lo establecido en el art. 1.812 de la Ley de Enjuiciamiento Civil: "Para las actuaciones de jurisdicción voluntaria, son hábiles todos los días y horas sin excepción".

Este criterio es cuestionado por la doctrina y la jurisprudencia, como se deduce de la lectura de las páginas de los ilustres tratadistas Torres de Cruells y Sagrera Tizón, y de varias Sentencias, de las que espigamos:

"Antes de entrar a considerar con mayor profundidad, el carácter de ejecución forzosa que tiene la suspensión de pagos, en el Derecho español, precisa dejar bien puntualizado que este proceso no es un expediente de jurisdicción voluntaria. ... La suspensión de pagos, tramitada como un expediente de jurisdicción voluntaria, significaría privar a los acreedores de medios de defensa para su interés reconocido y proclamado por todos. El acreedor no podría comparecer en el proceso formulando peticiones u objeciones referentes a la masa activa de la suspensión, ni a cómo se conserva y garantiza. Y no podría tampoco recurrir de resoluciones que no estime ajustadas a derecho. ... En el proceso de suspensión de pagos hay partes, ... el comerciante deudor, los acreedores y el Ministerio Fiscal.... Estas tres partes contienden en el proceso. ... La ejecución tiene dos facetas, de garantía, de conservación y aseguramiento y de liquidación. En los procesos colectivos de ejecución ... hay conservación y aseguramiento. El proceso de suspensión de pagos debe calificarse de conservativo hasta el cumplimiento total del convenio y, si éste no se produce, se convertirá en liquidatorio. ... En el Derecho español de suspensión de pagos, hay dos factores que deciden la naturaleza ejecutiva de la suspensión de pagos, uno: la amplia libertad que al convenio se da en nuestra ley, y que, en muchas ocasiones, conduce a la liquidación de la Empresa. Y, otro, el carácter incidental que tiene la quiebra, cuando el proceso de suspensión se ha tramitado sin convenio o con un convenio incumplido".

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de Noviembre de 1950: "... este proceso de Suspensión de Pagos no tiene la normalidad de una demanda y su contestación, de la prueba y la sentencia, ya que es un proceso de ejecución colectiva".

La *Sentencia de la Audiencia de Gran Canaria de 17 de Octubre de 1957*, razona que si la suspensión de pagos paraliza las demás actuaciones de carácter contencioso que se siguieran contra el suspenso, sus efectos se dejan sentir por tanto en aquellos procedimientos en que efectivamente ya existen intereses contrapuestos, por lo que debe de abandonarse la teoría de la supuesta jurisdicción voluntaria, al penetrar en el estudio de la naturaleza jurídica de la suspensión de pagos.

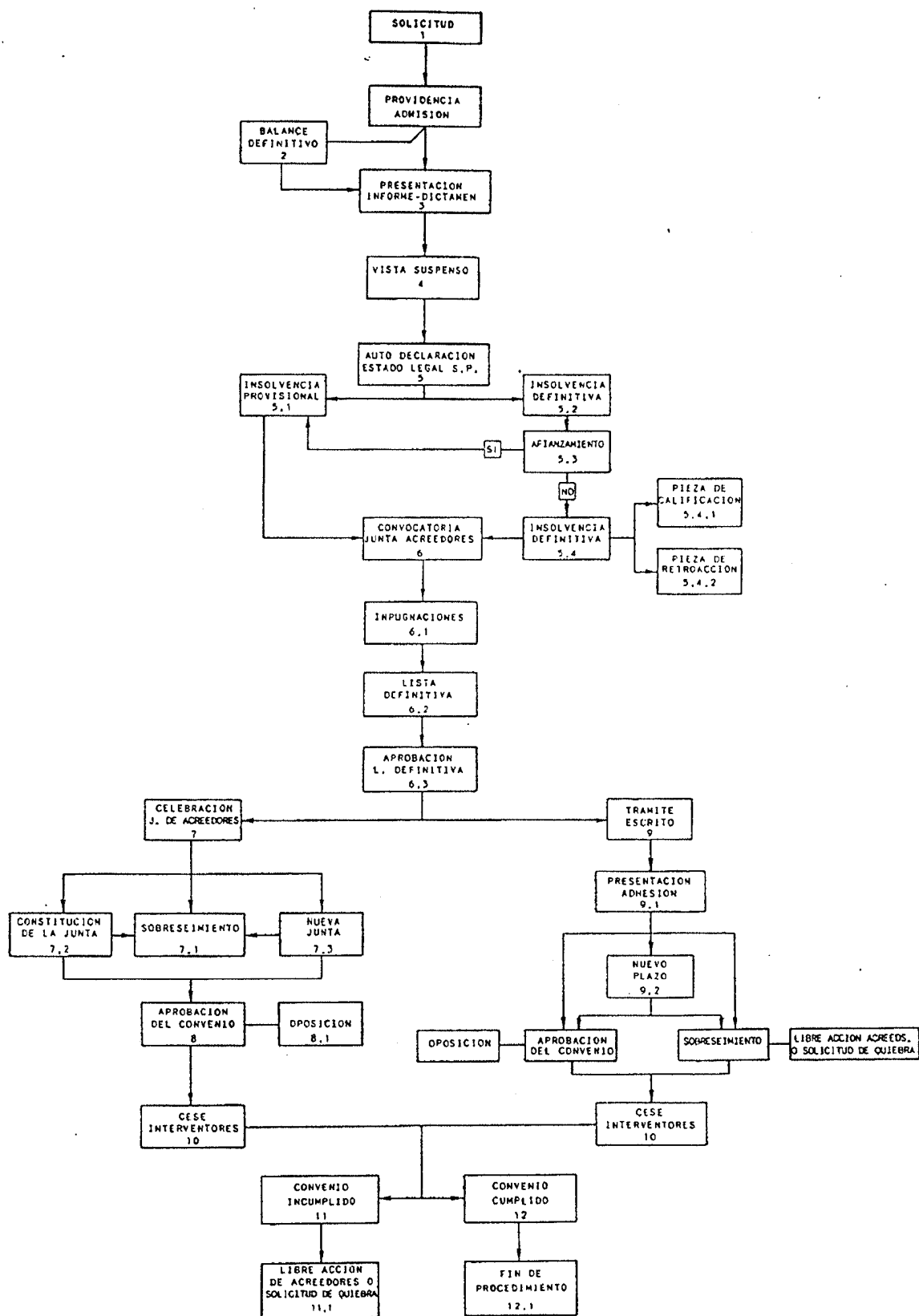
Sentencia de la Audiencia de Barcelona. de 13 de Diciembre de 1975: "En el expediente de suspensión de pagos se interfiere lo voluntario y contencioso, prima lo último."

Sentencia de la Audiencia de Barcelona. de 29 de Mayo de 1980, que afirma sin vacilaciones el carácter contencioso de la suspensión de pagos: "... podemos concluir que la suspensión de pagos reviste carácter procesal contencioso."

Acreditado, por tanto, que se trata de un proceso de jurisdicción contenciosa, son aplicables los arts. 257 y 304 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que declaran días hábiles todos los del año, menos los domingos, fiestas enteras religiosas o civiles y los en que está mandado o se mandare que vaquen los Tribunales, que han sido actualizados por los arts. 182 y 185 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Los días del mes de agosto serán inhábiles, según establece el art. 183 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

ESTUDIOS

Capítulo 19 - PRINCIPALES ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO DE SUSPENSION DE PAGOS.



CALENDARIO DEL PROCEDIMIENTO.

- 1.- Presentación de la Solicitud y, en su caso, Providencia de admisión.
- 2.- Balance Definitivo (hasta 30 días).
- 3.- Dictamen de los Interventores (hasta 60 días).
- 4.- Vista al suspenso (3 días).
- 5.- Declaración del estado de Suspensión de Pagos.
 - 5.1. Insolvencia provisional.
 - 5.2. Insolvencia definitiva (15 días).
 - 5.3. Afianzamiento:
 - Si: Insolvencia provisional.
 - No: Insolvencia definitiva.
 - 5.4. Insolvencia definitiva:
 - 5.4.1. Pieza de calificación.
 - 5.4.2. Pieza de retroacción.
- 6.- Convocatoria Junta de acreedores:
 - 6.1. Impugnaciones.
 - 6.2. Lista Definitiva de Acreedores.
 - 6.3. Aprobación Lista Definitiva de Acreedores.
- 7.- Junta General de Acreedores (30/60 días).
 - 7.1. Sobreseimiento del expediente, en su caso.
 - 7.1.1. Libre acción acreedores o solicitud de quiebra.
 - 7.2. Constitución de la Junta.
 - 7.2.1. Convenio espera inferior a 3 años e insolvencia provisional.
 - 7.2.2. Convenio espera superior a 3 años y/o insolvencia definitiva.
 - 7.3. Segunda convocatoria (sin plazo expreso): Nueva Junta.
- 8.- Aprobación del Convenio.
 - 8.1. Oposición al Convenio.
- 9.- Tramitación escrita (de uno a cuatro meses).
 - 9.1. Presentación adhesiones.
 - 9.2. Nuevo plazo (30 días).
- 10.- Cese Interventores.
- 11.- Incumplimiento Convenio.

ESTUDIOS

11.1. Libre acción acreedores o solicitud de quiebra.

12.- Cumplimiento Convenio.

12.1. Fin del procedimiento.

Notas al calendario del procedimiento.-

1.- Acompañada, entre otros documentos, del Balance de Situación a la fecha de la solicitud.

2.- Si se hubiese presentado un estado de situación, o el Balance se refiere a fecha anterior, deberá presentarse el Balance definitivo en el plazo señalado por el Juez, que no puede exceder de treinta días.

3.- A presentar en el plazo que el Juez señale, y que no podrá ser inferior a veinte días ni mayor de sesenta. En la práctica judicial se solicitan y conceden ampliaciones de este plazo inicial.

4.- Vista del informe-dictamen al suspenso por tres días.

5.- Auto de declaración del estado legal de Suspensión de Pagos.

5.1. En este Auto se acuerda también la convocatoria de la Junta General de Acreedores. Entre dicha convocatoria y celebración debe mediar un plazo no menor de treinta días, ampliable a sesenta en determinadas circunstancias (es lo habitual). 5.2. En este supuesto (Activo inferior al Pasivo) se concede al suspenso un plazo de quince días para consignar o afianzar el déficit. Transcurrido dicho plazo, sin afianzar, se convocará la Junta General de Acreedores, a no ser que el suspenso o los acreedores, que representen los dos quintos del total del pasivo, soliciten que se sobre sea el expediente o que se declare la quiebra.

5.3. Si se afianza satisfactoriamente, el Juzgado modificará la clase de insolvencia, y dictará auto declarando insolvencia provisional.

5.4. Si se mantiene la calificación de insolvencia definitiva, por falta de consignación o afianzamiento, acordará el Juez la convocatoria de la Junta de acreedores y ordenará la formación de la pieza de calificación para determinación de responsabilidades, siendo aplicable lo que respecto a la quiebra establecen los artículos 886 a 894 del Código de Comercio, los preceptos de retroacción (arts. 879 a 882 de dicho Código) y los artículos 1.366 a 1.377 de la L.E.C.

6.- La convocatoria a Junta de acreedores se notificará por correo certificado con acuse de recibo, además de anunciarse por edictos.

6.1. Hasta quince días antes de la fecha señalada para la celebración de la Junta General de Acreedores, se podrán impugnar los créditos figurados en Autos.

6.2. Ocho días antes de la Junta presentarán los Interventores la Lista Definitiva de Acreedores.

6.3. El Juez aprobará por auto la Lista Definitiva de Acreedores.

7.- Se celebrará el día señalado.

7.1. Si no concurren créditos computables que superen los 3/5 del Pasivo exigible, se declarará legalmente concluido el expediente.

7.2. Si concurren créditos computables por mayor importe, se constituye legalmente la Junta y se vota el Convenio, para cuya aprobación se exige quórum determinado, según el plazo del cumplimiento del convenio y la calificación de la insolvencia.

7.2.1. Si el convenio consiste en una espera que no excede de tres años, se exige para su aprobación el voto favorable de la mitad más uno de los acreedores concurrentes, siempre que el importe de sus créditos represente los tres quintos del pasivo computable. 7.2.2. Si el convenio plantea una espera superior a tres años, y siempre que se trate de insolvencia definitiva, se requiere para su aprobación el voto favorable de la mitad más uno de los acreedores concurrentes, cuyos créditos representen las tres cuartas partes del pasivo computable.

La determinación del capital computable se establece en el párrafo 3º del art. 15 de la LEY.

7.3. En el supuesto de no alcanzar el quórum de aprobación exigido, el Juez convocará a nueva Junta, en la que para la aprobación del Convenio bastará el voto favorable de las dos terceras partes del pasivo computable.

8.— Si es votado favorablemente, el Juez se limitará a proclamar su resultado, absteniéndose de aprobarlo hasta que transcurran ocho días, durante cuyo plazo puede ser impugnado por determinados acreedores.

9.— Cuando el número de acreedores excede de doscientos, es discrecional del Juez, a petición del deudor o de cualesquiera de sus acreedores, acordar la suspensión de la Junta y sustituirla por la tramitación escrita, en cuyo caso concederá al suspenso un plazo entre uno y cuatro meses para presentar al Juzgado el convenio con la adhesión de los acreedores obtenida en forma auténtica (notarial o judicial) y quórum establecido. Cuando el convenio ofrece una espera superior a tres años y en todos los supuestos de insolvencia definitiva, si no se lograra el quórum legal de tres cuartos, se ampliará el plazo de presentación del convenio en treinta días y bastará la adhesión de los dos tercios del pasivo computable para su aprobación. Adquiere firmeza el Auto aprobatorio del Convenio una vez transcurridos ocho días desde su publicación. Si no se alcanzaren los quórum respectivos, se sobresee el expediente.

10.— Cese de la Intervención a los diez días de la firmeza del auto de aprobación del convenio o del sobreseimiento del expediente.

11.— Si el convenio no es cumplido por el deudor, los acreedores pueden solicitar su rescisión y ejercitar las demandas correspondientes o solicitar la declaración de quiebra.

12.— Acreditado el cumplimiento del convenio por el deudor, solicitará del Juzgado que así lo declare y se anote en los Registros Públicos que corresponda.

ESTUDIOS

REFERENCIAS LEGALES DE LA SUSPENSION DE PAGOS

- Código de Comercio de 30 de Mayo de 1829:
- Del estado de quiebra y sus diferentes especies (arts. 1.001 al 1.003).
- Suspensiones de Pagos de las Compañías de Ferrocarriles, Canales y demás Obras Públicas:
 - Ley de 12 de Noviembre de 1869.
 - Ley de 19 de Septiembre de 1896.
 - Ley de 9 de Abril de 1904.
 - Ley de 2 de Enero de 1915.
- Real Decreto de 3 de Febrero de 1881, de promulgación de la Ley de Enjuiciamiento Civil:
 - DP la acumulación de autos (arts. 160, 161, 166, 167, 171, 173 y 187).
 - De los incidentes (arts. 741 a 761).
 - De los efectos de la retroacción de la quiebra aplicables a la suspensión de pagos (arts. 1.366 y 1.367).
 - De las tercerías (arts. 1.532 a 1.543).
- Real Decreto de 22 de Agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio:
 - De la contabilidad de los empresarios (arts. 25 a 41, según redacción dada por Ley 18/89, de 25 de Julio).
 - De los agentes mediadores del comercio (art. 96.3).
 - Del depósito mercantil (art. 309).
 - De los préstamos mercantiles (arts. 311 y 312).
 - Del contrato mercantil de transporte terrestre (arts. 375 y 376).
 - De la suspensión de pagos y de la quiebra en general (arts. 870 a 941).
- Real Decreto de 24 de Julio de 1889, por el que se publica la segunda edición del Código Civil:
 - De las obligaciones solidarias (art. 1.144). -De la clasificación de créditos (arts. 1.922 a 1.929).
 - Ley de Suspensión de Pagos de 26 de Julio de 1922.
 - Decreto 13.09.34. Crédito Agrícola. Reorganización (art. 33).
 - Ley Hipotecaria, de 8 de Febrero de 1946 (arts. 104, 105, 131 a 133, 135, 138 a 140, 142, 143, 153, 158 y 168).
 - Decreto de 14 de Febrero de 1947, por el que se aprueba el Reglamento Hipotecario (arts. 238, 241, 245 y 246).

- Orden del Ministerio de Hacienda de 17 de Octubre de 1947. Estatutos del Banco de Crédito Industrial (arts. 44 y 45).
- Ley de 17 de Julio de 1953, sobre régimen jurídico de las Sociedades de Responsabilidad Limitada (art. 30), en su nueva redacción por Ley 19/89, de 25 de Julio.
- Ley 230/1963, de 28 de Diciembre. General Tributaria. Ley 10/1985 de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (arts. 38, 40, 71 a 74, 77 a 79, 83, 87, 88 y 111).
- Ley 50/65, de 17 de Julio, sobre Contratos de Ventas a Plazos de Bienes Muebles con Reserva de Dominio (arts. 19 y 23).
- Decreto 923/1965, de 8 de Abril. Ministerio de Hacienda. Contratos Administrativos: arts. 4 y 52, según modificación por Ley 5/1973, de 17 de Marzo.
- Decreto 3096/1973, de 14 de Septiembre. Texto Refundido del Código Penal, conforme a la Ley 44/1971, de 15 de Noviembre (arts. 528 y 529), y después de la reforma por Ley Orgánica 2/1985, de 29 de Abril.
- Decreto 3410/1975, de 25 de Noviembre. Ministerio de Hacienda. Contratos del Estado. Reglamento General (arts. 157, 165, 358 y 363).
- Ley 8/1980, de 10 de Marzo, del Estatuto de los Trabajadores, modificada en determinados artículos por la Ley 32/1984, de 2 de Agosto (arts. 32, 33, 50 y 51).
- Ley 40/80, sobre débitos a la Seguridad Social (art. 15), modificado mediante Ley 4/90, de 29 de Junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, en su Disposición Adicional Novena (1 y 2).
- Real Decreto-Ley 18/1982, de 24 de Septiembre. Bancos Privados, Cajas de Ahorro y Cooperativas de créditos, Regímenes de fondos de garantías de depósitos (art. 6.2).
- Real Decreto-Ley 10/1984, de 11 de Julio. Medidas urgentes para el saneamiento del sector de los seguros privados y para el reforzamiento de los organismos de control (arts. 4.6 y 6.1).
- Ley 27/1984, de 26 de Julio. Industria en General. Reconversión y Reindustrialización (art. 11).
- Ley 33/1984, de 2 de Agosto. Ordenación de los Seguros privados.
- Real Decreto 1348/1985, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación del Seguro Privado (arts. 102 y 112).
- Real Decreto 505/1985, de 6 de Marzo, sobre organización y funcionamiento del Fondo de Garantía Salarial (arts. 2, 13, 15 a 21, 23 a 25, 27, 28 y 30 a 32).
- Ley 19/1985, de 16 de Julio. Cambiaria y del Cheque (arts. 50 y 51).
- Real Decreto 2020/1986, de 22 de Agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Funcionamiento de la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras (arts. 10, 31 y 38).
- Ley 3/87, de 2 de Abril. General de Cooperativas (arts. 110 y 115).
- Ley 19/1988, de 28 de Julio, de Auditoría de Cuentas (arts. 8, 11, 12, 15 al 21 y Disposición Adicional Cuarta).

ESTUDIOS

— Ley 24/1988, de 28 de Julio, del Mercado de Valores (art. 67 y Disposición Adicional Cuarta).

— Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de Septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria: Art. 39: modificado por el art. 106 de la Ley 37/88, de 28 de Diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

— Ley 19/1989, de 25 de Julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades.

— Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de Diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (art. 281).

— Real Decreto 1597/1989, de 29 de Diciembre, que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (arts. 284 y 286 a 289).

— Real Decreto Legislativo 52/1990, de 27 de Abril. Texto Articulado de la Ley de Procedimiento Laboral (arts. 23, 273 y 274).

— Circular de 25 de Junio de 1990, del Ministerio de Hacienda, sobre actuaciones en los procesos concursales de los Organos de la Administración Tributaria y del Servicio Jurídico del Estado.

— Real Decreto 1636/1990, de 20 de Diciembre. Reglamento de desarrollo de la Ley 19/88, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas (arts 36 a 41 y 45 a 49).

— Real Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre. Ministerio de Economía y Hacienda: Reglamento General de Recaudación (arts. 95 y 96).

— Real Decreto 1517/1991, de 11 de Octubre. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social: Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema (arts. 28, 29, 57.2 y 97).

— Orden de 8 de Abril de 1992. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, que desarrolla el Real Decreto 1517/1991, de 11 de Octubre, que aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema (Art. 117).

— Orden de 31 de Julio de 1992. Ministerio de Hacienda. Desarrolla el Decreto 1684/1990, de 20 de Diciembre, que aprueba el Reglamento General de Recaudación (Apartado Noveno).

BIBLIOGRAFIA

ANGEL YAGÜEZ, Ricardo de, *Los créditos derivados del contrato de obra*. Madrid, Tecnos, 1969.

ATAZ LOPEZ, Joaquín, *Ejercicio por los acreedores de los derechos Y acciones del deudor*. Madrid, Tecnos, 1988.

BOIX SERRANO, Rafael, *Los créditos documentarios*. Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1986.

CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACIA ESPAÑOLA, *Crisis económica y derecho concursal*. Madrid, Consejo General de Colegios de Economistas de España, 1984.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL. Madrid, *Cuadernos de Derecho Judicial: Derecho Concursal*, 1992.

ESCRIBANO BELLIDO, Carlos. *Todo sobre la suspensión de pagos y la quiebra*. Barcelona, De Vecchi, 1983.

GARCIA PEREZ, Juan Jacinto, *Las deudas de la masa concursal en el derecho español y comparado*. Avila, Publicación de la Caja General de Ahorros, 1986.

GOXENS DUCH, Antonio. *La suspensión de Pagos y quiebras*. Barcelona, Miquel, 1976.

MAJADA PLANELLES, Arturo. *Práctica concursal*. Barcelona, Bosch, 1983.

OLIVENCIA RUIZ, Manuel, *Publicidad Registral de Suspensiones y Quiebras*. Madrid, Montecorvo, 1963.

PEÑA BERNALDO DE QUIROS, Carlos Mauro, *Formularios y práctica jurídica comentada sobre quitas. concursos. suspensiones y quiebras*. Granada, Camares, 1988.

PRIETO-CASTRO Y FERRANDIZ, Leonardo, *Derecho concursal. Procedimientos sucesorios. jurisdicción voluntaria, medidas cautelares*. Madrid, Tecnos, 2ª edición, 1986.

SAGRERA TIZON, José Mª *Comentarios a la Ley de Suspensión de Pagos*. Barcelona, Bosch, 1974, 3 vols.

SAGRERA TIZON, José Mª, *Estudios de derecho concursal*. Barcelona, Bosch, 1988.

SALA REIXACHS, Alberto, *Las causas de impugnación al convenio en la suspensión de pagos*. Barcelona, Labor, 1988.

SANCHEZ SOCIAS, Luis y TORRES FERNANDEZ, Juan J., *La Hacienda frente a las quiebras y suspensiones de Pagos*. Madrid, Instituto de Empresa, Colección Diálogos del Derecho, 1992.

TORRES DE CRUELLES, Joaquín, *La suspensión de Pagos*. Barcelona, Bosch, 1946.

ESTUDIOS

MODIFICACION DEL REGIMEN ECONOMICO Y FISCAL DE CANARIAS

José Luís HERNANDEZ SOCORRO

Economista

Miembro de la AEDAF

Sumario

1. INTRODUCCION
2. PRINCIPIOS DE LA NUEVA LEY DEL REF
3. ESQUEMA GENERAL DE LA LEY. TITULOS DE LA MISMA
4. ASPECTOS PARTICULARES DEL NUEVO REF. INCENTIVOS FISCALES
 - A. EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS, Y DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)
 - B. BENEFICIOS PARA EMPRESAS EXPORTADORAS
 - C. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS
5. LA ZONA ESPECIAL DE CANARIAS. (ZEC)
 - 5.1. INTRODUCCION
 - 5.2. CARACTERISTICAS DE LA ZONA ESPECIAL DE CANARIAS
 - 5.3. AMBITO OBJETIVO DE APLICACION
 - 5.4. AMBITO SUBJETIVO DE APLICACION
 - 5.5. EL CONSORCIO Y REGISTRO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA
 - 5.6. REGIMEN GENERAL DE LAS ENTIDADES ZEC
 - 5.7. PROCEDIMIENTO DE CONSTITUCION E INSCRIPCION DE ENTIDADES ZEC

ESTUDIOS

- 5.8. CONTROL DE CAMBIOS
- 5.9. REGIMEN FISCAL
- 5.10. TASAS APLICABLES A LAS ENTIDADES ZEC
- 5.11. ENTIDADES DE CREDITO, OPERACIONES DE SEGUROS, Y BOLSA DE VALORES
- 5.12. REGIMEN ESPECIAL DE EMPRESAS DEDICADAS A LA PRODUCCION, MANIPULACION, TRANSFORMACION Y COMERCIALIZACION DE MERCANCIAS
- 5.13. INFRACCIONES Y SANCIONES
- 6. REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS
- 7. DEDUCCION POR INVERSIONES EN CANARIAS
- 8. VACACIONES FISCALES PARA CANARIAS
- 9. CONCLUSIONES

Canarias tiene con la reciente Ley 19/1994, de 6 de julio referente a la modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante REF), una atractiva fiscalidad, que posibilitará un ahorro de impuestos para las empresas.

En primer lugar, se hará una referencia general a la nueva Ley del REF, para luego entrar en los aspectos particulares que desde el punto de vista empresarial más interesan.

1. INTRODUCCION

El modelo de desarrollo de Canarias, se ha basado en la ventaja comparativa de la libertad comercial existente en el archipiélago, con respecto al resto de la economía nacional.

La Administración del estado, siempre ha otorgado un tratamiento fiscal y comercial diferenciado a Canarias. Sin embargo, cuando España se integra en la Comunidad Europea, estas ventajas comparativas pierden su virtualidad. Por esta razón, el modelo de desarrollo tradicional de Canarias entra en crisis, con la consiguiente necesidad de proceder a la reforma de su REF. Esta reforma no ocurre hasta 1991, año en que se procedió a modificar el REF vigente desde 1972.

2. PRINCIPIOS DE LA NUEVA LEY DEL REF

1. Que exista una menor presión fiscal con respecto a la media de España y de la CEE, ya que en Canarias existe el llamado "coste de insularidad".
2. Creación de incentivos fiscales y económicos, que generen decisiones inversoras.
3. Creación de una Zona Especial Canaria en la que puedan ubicarse capitales y empresas exteriores, y que atraídos por las ventajas, ayuden a potenciar el desarrollo económico y social del archipiélago.
4. Atención a áreas concretas como el empleo, transporte, agua, energía, agricultura para consumo interno y de exportación, pesca, telecomunicaciones, etc...

3. ESQUEMA GENERAL DE LA LEY. TITULOS DE LA MISMA

- | | |
|----------------|--|
| T. Preliminar. | Expone la finalidad de la Ley y la esencialidad tradicional del REF, que se ha caracterizado por la libertad comercial y ausencia de monopolios. |
| T. Primero. | En este capítulo se analiza la importancia de los transportes y telecomunicaciones. Se adoptan medidas para que estén en las mismas condiciones que en toda la nación. |
| T. Segundo. | Trata sobre medidas que pretenden compensar la lejanía y la insularidad. Se concreta en obtención de energía y agua a precios asequibles así como un programa de inversiones públicas en infraestructuras. |
| T. Tercero. | En él se establece la cooperación entre las Administraciones Públicas mediante la creación de una Comisión Mixta entre ambas administraciones para conseguir las finalidades del REF. |
| T. Cuarto. | Medidas de desarrollo energético medioambiental, promoción del comercio, del turismo, promoción de inversiones privadas en el Archipiélago, del empleo, etc. |
| T. Quinto. | Habla sobre la creación y regulación de una Zona Especial Canaria (zona off-shore). Esta zona se crea en la finalidad de atraer capitales y empresas |

ESTUDIOS

del exterior que generen polos de desarrollo en el archipiélago. Se pretende en definitiva atraer a empresas financieras, de fabricación, transformación, manipulación y comercialización.

T. Sexto. Este apartado trata sobre las Zonas Francas en Canarias y el tratamiento que se le da a la misma.

T. Séptimo. Creación de un Registro Especial de Buques y Empresas Navieras.

Por último, se trata sobre disposiciones adicionales y transitorias, que tratan de que realmente sean efectivas las medidas establecidas, derogando anteriores disposiciones preexistentes que se opongan a la misma.

4. ASPECTOS PARTICULARES DEL NUEVO REF. INCENTIVOS FISCALES

A. EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS, Y DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC)

Las empresas que estén domiciliadas en Canarias que sean de nueva creación o que, ya constituidas, amplíen, modernicen o trasladen sus instalaciones gozarán de exención en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su constitución y en las adquisiciones patrimoniales realizadas durante un período de tres años desde la constitución. Ello se referirá tanto a los bienes como a los derechos cualquiera que fuera su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio canario.

Por otra parte también estarán exentas del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) las entregas realizadas en favor de las empresas mencionadas y para bienes que tengan la calificación de inversión para el adquirente.

Sin duda es un gran ahorro que se va a producir en las empresas de Canarias, toda vez que no será necesario el pago de los impuestos inherentes a las compraventas de bienes de inversión.

B. BENEFICIOS PARA EMPRESAS EXPORTADORAS

Las empresas exportadoras tendrán una bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto de Sociedades, que corresponda a los beneficios que se obtengan con la exportación a terceros países o a los de la Unión Europea. Los requisitos para ellos serán:

1. Personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios, que se dediquen a producir o transformar los bienes en el Archipiélago bien sea a través de sucursal o establecimiento permanente.
2. La bonificación se realizará sobre la cuota que quede después de practicar, cuando proceda, las deducciones a que hace mención el art. 24 de la Ley 61/1978, de 27 de

diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Esta bonificación alcanzará también a la producida por los rendimientos de las Zonas Francas.

3. La bonificación también se aplicará a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen el rendimiento en régimen de estimación directa.
4. Si una empresa obtiene rendimientos por diversas actividades, sólo obtendrá esa bonificación por la parte que corresponda a la exportación.

C. RESERVA PARA INVERSIONES EN CANARIAS

Es sin duda, lo más importante de la reforma del REF. Es un planteamiento muy similar al desaparecido Fondo de Previsión para Inversiones (FPI). Sin embargo en la Reserva para Inversiones no existe la obligatoriedad de reinvertir el importe de las amortizaciones de los bienes.

En suma viene a decir que, las Sociedades y demás Entidades Jurídicas sujetas al Impuesto de Sociedades tendrán derecho a la reducción en la base imponible de este impuesto, de las cantidades que destinen de sus beneficios a la Reserva para Inversiones.

Límites y requisitos:

1. El límite de la Reserva para Inversiones será el 90 por 100 de la parte del beneficio obtenido que no haya sido objeto de distribución.
2. Se referirá a beneficios de establecimientos situados en Canarias.
3. La aplicación de la reducción en ningún caso podrá hacer que la base imponible resulte negativa.
4. La Reserva para Inversiones deberá quedar reflejada en los balances con toda claridad.
5. La Reserva para Inversiones deberá materializarse en un plazo no superior a tres años desde el devengo del Impuesto. Podrá invertirse en:
 - a. *Adquisición de activos fijos* situados o recibidos en el Archipiélago Canario. Dichos activos deberán ser necesarios para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo, o que mejoren la protección al medio ambiente.
 - b. Suscripción de *títulos valores* o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos Autónomos. Todas estas inversiones deben destinarse a financiar inversiones en infraestructura o mejora del medio ambiente. El límite para esta dotación será el 50%. Si no existiera dicha deuda en Canarias podrá sustituirse por Deuda Pública del Estado.
 - c. La *suscripción de acciones* o participaciones en el capital de sociedades que estén domiciliadas en Canarias y que desarrollen la actividad principal en el archipiélago, siempre que realicen las inversiones mencionadas en el apartado a.

ESTUDIOS

6. Las inversiones en las que se haya materializado la Reserva para Inversiones, cuando se trate de elementos de activo fijo, deberán permanecer funcionando en la empresa durante *cinco años* como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior.

Cuando se trate de los valores mencionados en los artículos anteriores, deberán también permanecer durante cinco años ininterrumpidos en la empresa.

7. Incompatibilidades.— La Reserva para Inversiones será *incompatible*, para los mismos bienes con la *deducción para inversiones* así como para la exención por reinversión del I.S.
8. Incumplimiento.— Si la Reserva no es materializada como expresa la Ley, (inversiones diferentes a las previstas, o disponer de la misma antes del plazo de mantenimiento de la inversión), deberá integrarse en la base imponible del ejercicio en que se acogió.
9. Reserva para Inversiones y personas físicas.—

Los sujetos pasivos que determinen sus rendimientos netos mediante el método de la *estimación directa* podrán beneficiarse de la Reserva para Inversiones. Para ello las actividades empresariales deberán realizarse con establecimientos situados en Canarias.

5. LA ZONA ESPECIAL DE CANARIAS. (ZEC)

5.1. INTRODUCCION

Como es sabido, desde hace varios años se viene hablando de la creación de una zona libre bancaria en el archipiélago canario. Por la envergadura del proyecto y las repercusiones del mismo, debía de ser estudiada en profundidad por el Gobierno. Sin embargo, la idea de esta zona provocó un cierto temor en la Administración Central. Por esa razón, la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, manifestó en 1984, que la creación de una zona libre bancaria, podría romper la unidad monetaria nacional.

Sin embargo, continuaron las peticiones por parte de políticos e instituciones de Canarias. Así el 29 de enero de 1987, el parlamento de Canarias se pronunció en favor de la modificación del REF y de sentar las bases para establecer en el archipiélago zonas de libre actuación comercial, financiera, e industrial, así como un Registro especial de matrícula de buques.

Un centro Off-shore supone la existencia de un régimen jurídico general para los residentes en un Estado, y establece una regulación peculiar para los no residentes. Para ello se parte de la ficción, de que determinadas personas jurídicas, creadas conforme a un sistema distinto así como los productos situados en un espacio restringido, están fuera del territorio nacional y por lo tanto son tratados como no residentes. Sin embargo, no sería difícil imaginar que los residentes podrían beneficiarse de este régimen, constituyendo sociedades que adquirirían el carácter de no residentes.

5.2. CARACTERISTICAS DE LA ZONA ESPECIAL DE CANARIAS

Se crea una Zona Especial de Canarias (en adelante ZEC), cuyo *ámbito territorial* será todo el territorio de Canarias, salvo en las actividades de producción, transformación, manipulación

y comercialización de mercancías, cuya entrega o producción se realice en la ZEC, que quedarán circunscritas a áreas geográficas *perfectamente delimitadas* y aisladas del resto del territorio del Archipiélago.

5.3. AMBITO OBJETIVO DE APLICACION

Existirá unos límites geográficos para las Entidades de la Zona Especial Canaria. Solo se autorizará la inscripción de las Entidades que cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que tengan personalidad jurídica propia.
- b. Tener la sede social, la efectiva dirección de los negocios y el establecimiento principal dentro del ámbito geográfico de la ZEC. En ningún caso podrán tener establecimientos, ni siquiera de carácter accesorio, en el resto del territorio nacional.
- c. El objeto social lo constituirán actividades comerciales, industriales y de servicios establecidas en la Ley.
- d. Los propietarios de los capitales serán en todo caso personas o entidades no residentes en España. Con ello se pretende que los residentes no tengan los beneficios derivados de esta zona, y que no se cree una picaresca. Es lo que se le ha denominado el principio de estanqueidad, y que *prohíbe las operaciones con residentes*, salvo las reglamentariamente autorizadas.

5.5. EL CONSORCIO Y REGISTRO DE LA ZONA ESPECIAL CANARIA

Se crea adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda el denominado "Consortio de la Zona Especial Canaria". Este es un Ente de Derecho Público con personalidad jurídica, con patrimonio propio y con plena capacidad pública y privada. A este consorcio le corresponderá las funciones de vigilancia y supervisión, de las actividades y de las personas que actúen en la ZEC.

5.6. REGIMEN GENERAL DE LAS ENTIDADES ZEC

Las Entidades ZEC estarán sujetas a los requisitos y condiciones derivadas de la forma mercantil adoptada y exigida por la respectiva legislación vigente en el Estado español. No obstante las entidades ZEC tendrán las siguientes excepciones:

- a. El número de socios fundadores y de administradores puede quedar reducido a uno.
- b. Al menos uno de los administradores deberá residir en el Archipiélago Canario.
- c. Los títulos representativos del capital social, podrán ser emitidos al portador.
- d. El capital mínimo será de un millón de pesetas y deberá encontrarse totalmente desembolsado en el momento de la constitución de la Sociedad.

5.7. PROCEDIMIENTO DE CONSTITUCION E INSCRIPCION DE ENTIDADES ZEC

1. Para la constitución de una sociedad ZEC, sus promotores habrán de solicitar *autorización* previa al Consorcio de la ZEC. Se acompañará a la solicitud, Memoria des-

ESTUDIOS

criptiva de las actividades a desarrollar por la sociedad ZEC. Se adjuntará, depósito o aval por importe de la tasa de establecimiento. A la vista de la documentación aportada el Consejo Rector procederá a la autorización o denegación.

2. Una vez obtenida la autorización, los promotores procederán a constituir ante fedatario público la entidad, que obligatoriamente deberán añadir las siglas ZEC.
3. Las sociedades anónimas y limitadas, *podrán* (no obligatorio según se desprende) presentar al Registro de la ZEC balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria abreviada.

5.8. CONTROL DE CAMBIOS

Las sociedades establecidas en la ZEC, tendrán la consideración de no residentes, a los efectos vigentes en materia de control de cambios y de inversiones extranjeras.

Son libres los negocios, transacciones y operaciones de toda índole entre Entidades ZEC y residentes en el extranjero.

No podrán realizarse transacciones entre Entidades ZEC y las personas o entidades que, ostenten la condición de residentes en España. Tampoco podrán realizarlas aquellas entidades que, estando domiciliadas en el extranjero, estén participadas en más del 50 por 100 de su capital por residentes en España.

5.9. REGIMEN FISCAL

1. Las entidades ZEC estarán sujetas por obligación personal al Impuesto sobre Sociedades al tipo del *uno por ciento*.
2. *Exención de cualquier imposición indirecta* devengada en España. Esta exención abarca a cualquier imposición estatal, autonómica o local.
3. Los residentes en Estados no miembros de la Unión Europea, que perciban rendimientos en el ámbito de la ZEC, gozarán del régimen de exención de la obligación real de contribuir previsto para residentes en otros Estados miembros de la CEE.
4. *Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Esta exención abarca a las adquisiciones de bienes, operaciones societarias, y actos jurídicos documentados que deban liquidar las entidades ZEC.
5. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades ZEC con otras entidades ZEC o con no residentes en España, estarán *exentas de* tributación por el *Impuesto General Indirecto Canario* (IGIC).
6. Exenciones de la Tarifa especial del Arbitrio insular a la Entrada de Mercancías y del Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias. Estas exenciones se refieren a las operaciones entre Entidades ZEC o entre éstas y no residentes.
7. Tributos locales. El Consorcio de la Zona Especial Canaria podrá hacer conciertos fiscales con las Entidades Locales, en los que se determine una cifra global de tributación.

5.10. TASAS APLICABLES A LAS ENTIDADES ZEC

Existen dos tipos de tasas aplicables a las Entidades ZEC. Una sería la tasa de inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC y otra la anual de permanencia.

5.11. ENTIDADES DE CREDITO, OPERACIONES DE SEGUROS, Y BOLSA DE VALORES

Podrán autorizarse como Entidades ZEC, las *ENTIDADES DE CREDITO*. Estas habrán de cumplir con los requisitos de capital mínimo, condiciones de solvencia y de concentración de riesgo que se exija en la legislación española. Sin embargo quedarán exentas de cualquier obligación exigible en el territorio nacional, respecto a coeficientes de caja, inversión u otros similares. La supervisión y control será establecida por una delegación del Banco de España establecida en la ZEC.

Las entidades financieras gozarán del régimen del *secreto bancario* por las actividades y operaciones que se efectúen, ni sobre la identidad de los clientes. Como excepción se facilitará a requerimiento judicial por procedimientos penales.

Los datos y documentos que obren en poder de las autoridades, tendrán el carácter de *reservados*, no pudiéndose comunicar, publicar ni exhibir.

Por otra parte, las Entidades de Crédito podrán operar en divisas y tomar posiciones de riesgo de cambio.

Las sociedades ZEC que efectúen operaciones de *seguros* se regirán por la Ley de Ordenación del Seguro Privado. Las solicitudes para realizar operaciones serán resueltas por el Consorcio de la ZEC.

La Entidad Gestora de la ZEC podrá proponer al Gobierno de la Nación la creación, organización y funcionamiento de una *Bolsa de Valores*, que operará exclusivamente en dicha zona.

5.12. REGIMEN ESPECIAL DE EMPRESAS DEDICADAS A LA PRODUCCION, MANIPULACION, TRANSFORMACION Y COMERCIALIZACION DE MERCANCIAS

Dentro de la Comunidad Autónoma de Canarias se delimitarán áreas que garantizarán el aislamiento del resto del territorio, para que las Entidades ZEC puedan desarrollar su actividad referente a la producción, manipulación, transformación y comercialización de mercancías. A estas zonas les será de aplicación lo dispuesto en la legislación que regula las Zonas Francas.

Las áreas geográficas se situarán preferentemente en zonas cercanas a los puertos y aeropuertos de Canarias.

No existirá obligatoriedad para las entidades ZEC de depositar documentos contables en el Registro Mercantil. Así se desprende del art. 63.4 que dice textualmente "*podrán presentar al Registro Mercantil balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria abreviados con independencia de su activo, volumen de negocio y número de empleados*".

ESTUDIOS

5.13. INFRACCIONES Y SANCIONES

Existen en la ley del REF, una serie de hechos sancionables y relativos a los requisitos y condiciones a que puedan estar sujetas las Entidades ZEC.

La potestad sancionadora corresponderá al Consorcio de la Zona Especial Canaria.

Las sanciones más importantes hacen referencia a:

1. El incumplimiento de las instrucciones dadas por el Consorcio de la ZEC.
2. La realización de actividades con residentes en España.
3. Realizar operaciones con establecimientos permanentes situados en España y con aquellos no residentes que sean determinados reglamentariamente.

6. REGISTRO ESPECIAL DE BUQUES Y EMPRESAS NAVIERAS

Se podrán inscribir en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, aquellos buques y empresas navieras que cumplan los requisitos de la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

Beneficios fiscales derivados de estar inscrito en dicho Registro:

1. Exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por los actos y contratos realizados.
2. Supresión para los tripulantes, del gravamen del 15 por 100 de los rendimientos íntegros del trabajo personal devengados por dietas que hayan de recibir.
3. Bonificación del 35 por 100 de la cuota del impuesto, después de aplicar la deducción por doble imposición a que se refiere el art. 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.
4. Bonificación en la cuota empresarial a la Seguridad Social, para los tripulantes de buques inscritos.

7. DEDUCCION POR INVERSIONES EN CANARIAS

Según se desprende del art. 94, 1, apartado 1, de la Ley 20/1991 de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, "los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por ciento a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales". Esto significa que para Canarias, queda establecida tal deducción en un 25 por ciento, debido a que en el resto del territorio nacional la deducción por activos fijos es del 5 por ciento.

8. VACACIONES FISCALES PARA CANARIAS

Las peculiaridades de las VACACIONES FISCALES para las empresas de Canarias son las que a continuación se señalan:

1. Bonificación en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades del 95 por ciento. Esta bonificación es aplicable a los períodos impositivos 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000. En el resto del territorio nacional es hasta 1996.
2. Lo podrán disfrutar las sociedades que se constituyan entre la fecha de publicación de esta Ley (7 de julio de 1994) y el 31 de diciembre de 1996. Para la normativa nacional son las sociedades constituidas antes del 31 de diciembre de 1994.
3. Los rendimientos serán los correspondientes a explotaciones económicas realizadas en Canarias.
4. Promedio de plantilla superior a 3 trabajadores e inferior a 20 en todos los períodos impositivos indicados.
5. Que con anterioridad a 31 de diciembre de 1997 se realice una inversión en activos fijos nuevos superior a 15 millones de pesetas. Esta inversión debe iniciarse antes de 31 de diciembre de 1996 (en la normativa nacional debe haberse iniciado antes del 31 de diciembre de 1994, y haberse realizado antes del 31 de diciembre de 1995), debiendo mantenerse en los períodos impositivos indicados.
6. Que las explotaciones económicas no se hayan ejercido con otra titularidad.
7. Realizar las operaciones económicas en local o establecimiento independiente.
8. Participación de socios personas físicas superior al 75 por 100 del capital social.
9. Que no sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal.

9. CONCLUSIONES

El nuevo Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) incorpora a la economía de Canarias atractivas condiciones para los inversores, que se concretan en:

1. Reserva de Inversiones en Canarias. Reducción en la base imponible de *hasta el 90 por ciento* de los beneficios no distribuidos, para ser invertidos en determinados activos fijos, deuda pública canaria o estatal y suscripción de acciones y participaciones de sociedades de Canarias.
2. Deducción por inversiones de activos fijos del 25 por ciento (en el resto de España es el 5 por ciento).
3. Creación de la Zona Especial de Canarias, creada para atraer inversores no residentes, con una tributación del 1 por ciento del Impuesto sobre Sociedades y exención de tributación indirecta.
4. Otros beneficios tales como exenciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), etc...
5. Vacaciones fiscales hasta el año 2000, bonificando hasta el 95% de la cuota del Impuesto de Sociedades.

ESTUDIOS

CONSECUENCIAS FISCALES DEL ARRENDAMIENTO DE UNA AZOTEA EN UNA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS PARA INSTALACION DE UN ROTULO LUMINOSO

M^a Lourdes PEREZ-LUQUE

Abogada y
Miembro de la AEDAF

Sumario

- I. Planteamiento de la Consulta.
- II. Determinación conceptual.
 1. Código civil.
 2. Ley de Propiedad Horizontal.
 3. Ley General Tributaria y nueva Ley del IRPF.
- III. Tratamiento fiscal del arrendamiento de la azotea.
 1. Naturaleza del hecho imponible.
 2. Sujeción al IAE.
 3. Consecuencias en el IVA.
 4. Id. en el IRPF.
- IV. Conclusión.

I. PLANTEAMIENTO DE LA CONSULTA

Se pregunta qué consecuencias fiscales puede tener para la Comunidad, o para los copropietarios del edificio, la firma de un contrato de alquiler de la azotea del mismo para la instalación de un rótulo luminoso. Se hace notar que la zona a alquilar es una cubierta que tiene el carácter de zona común.

ESTUDIOS

II. DETERMINACION CONCEPTUAL DEL TERMINO COMUNIDAD DE PROPIETARIOS

Es preciso analizar, con carácter previo, ante qué figura jurídica nos encontramos, pues dependerá de ello en gran parte el tratamiento fiscal que recibe.

1. *Código Civil*

Tradicionalmente se ha definido la comunidad de bienes como aquella situación en la que la propiedad de una cosa o derecho pertenece proindiviso a varias personas.

La comunidad de Propietarios está incluida dentro del Título III que está destinado a tratar de «La Comunidad de Bienes», aun precisando que se trata de un supuesto especial dentro de la misma, pues hay ciertas partes –los pisos y locales– que están perfectamente individualizados en su propiedad.

2. *Ley de Propiedad Horizontal*

La ley reguladora de la Propiedad Horizontal (L. 49/1960 de 21 de julio), en su exposición de motivos, hacía notar la necesidad de adecuar el concepto de comunidad de propietarios inicialmente recogido en el Código Civil a la realidad de los hechos, precisando que así como el uso sobre el inmueble es compartido, sin embargo, sobre cada piso es privativo. Así pues, en palabras textuales de la misma, «la comunidad queda circunscrita a lo que se han venido llamando elementos comunes».

En resumen, podríamos decir que el régimen de propiedad horizontal se caracteriza:

— Por el derecho singular y exclusivo de propiedad sobre un espacio delimitado: los pisos o locales.

— Por la copropiedad con los demás dueños de los restantes elementos comunes.

— Por la determinación de una cuota que servirá de módulo para determinar la participación en las cargas y beneficios por razón de la comunidad (art. 33) Dicha cuota expresa «el valor proporcional del piso y a cuanto él se considera unido en el conjunto del inmueble». Es decir, integra la parte privativa y la de elementos comunes. En la determinación de estos coeficientes, además de tener en cuenta la superficie de cada piso en relación con el total del inmueble **se valorará el uso que se presuma que va a efectuar de los servicios o elementos comunes**, (art 5).

— Por la obligación para los copropietarios de contribuir con arreglo a dicha cuota de participación a los gastos generales **que no sean susceptibles de individualización**, es decir, que no sean imputables a uno o varios pisos (art. 9).

— Por la carencia de personalidad jurídica, siendo representada la Comunidad por su Presidente (art. 12).

Cada año la Junta de Propietarios aprueba el plan de gastos e ingresos previsibles y las cuentas correspondientes (art. 13), que deberán ser preparadas y sometidas a ella con la debida antelación por el administrador (art. 18, 2) quien propondrá los medios necesarios para hacer frente a los gastos previstos.

Dentro del marco general que determina esta Ley, se encuadran los estatutos de la Comunidad que nos ocupa y que, en lo que se refiere a gastos de los elementos comunes, contienen unas especificaciones concretas.

Algunos de ellos serán satisfechos en proporción a las cuotas de participación antes citadas; sin embargo, otros se atribuyen en mayor proporción a unos pisos que a otros.

3. *Ley General Tributaria*

A efectos fiscales, tendrán la consideración de sujetos pasivos, siempre y cuando una Ley fiscal así lo establezca, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un **patrimonio separado** susceptible de imposición (art. 33).

Así pues, se trataría de determinar si la Propiedad Horizontal se encuadra dentro de esas «demás entidades».

La doctrina de la Dirección General Tributaria venía sosteniendo, tradicionalmente, que la copropiedad sobre las zonas comunes era accesoria frente al carácter fundamental que representa la propiedad individual de cada piso, del que las zonas comunes no serían más que un complemento. Llegó a decir textualmente que «aquella copropiedad no da lugar a un ente colectivo o entidad suficiente».

Sin embargo, en una consulta evacuada el pasado 2 de abril de 1992, bajo la vigencia de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta a la hora de fundamentar la obligatoriedad para las comunidades de propietarios de retener a cuenta cuando satisfagan rendimientos sujetos al impuesto como, por ejemplo salarios, emplea unos argumentos que son contrarios a la línea de pensamiento anteriormente expuesta. Razona así: la propiedad horizontal es una institución compleja que une la propiedad separada sobre cada piso con una copropiedad especial sobre los elementos comunes.

En esta nueva línea defiende que la comunidad de propietarios da lugar a una unificación accesoria de derechos y obligaciones al servicio de la comunidad (por ejemplo en relación al portero) y a una organización que la «acerca a los patrimonios separados y a las personas jurídicas». Además termina diciendo literalmente: «ya que, si en otros ámbitos actuaban como una entidad (aunque con características peculiares), no tenía sentido que ello no ocurriera en el ámbito fiscal».

Vemos, pues, como la doctrina de la DGT ha dado un giro radical en la consideración de la figura que nos ocupa, identificándola con los «entes» del artículo 33 de la LGT antes citada.

III. TRATAMIENTO FISCAL DEL ARRENDAMIENTO DE LA AZOTEA PARA ANUNCIO PUBLICITARIO

1. *Naturaleza del hecho imponible*

Se hace también necesario estudiar ante qué tipo de rendimiento nos encontramos, para estudiar después su tratamiento tributario.

ESTUDIOS

La redacción del contrato lo califica como un «alquiler en exclusiva del espacio necesario en la azotea del edificio ... para la instalación de un rótulo luminoso».

Puesto que la azotea es una parte inherente al edificio, se trata de un arrendamiento de inmueble, no susceptible de ser calificado como actividad empresarial en tanto en cuanto no supone ordenación por cuenta propia de medios de capital y/o trabajo con el fin de intervenir en la producción o distribución de ningún producto o servicio.

Procede pues ahora analizar cómo tributa en los siguientes impuestos:

2. *Sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*

Baste simplemente decir, al objeto de evitar dudas sobre el particular, que no está sujeto el arrendamiento de esta terraza al IAE.

3. *Impuesto sobre el Valor Añadido*

La Ley del IVA considera sujetas al impuesto las prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales (art. 4) calificando en todo caso de empresarios a los arrendadores de bienes (art. 5, 1 c) y 11, 2 2º).

El tipo aplicable será el general que actualmente está en el 15%.

La Comunidad será el sujeto pasivo (art. 84) y tendrá que facturar con todos los requisitos previstos en la Ley (datos de identificación de ambas partes, fecha, número correlativo de factura y especificación de la operación distinguiendo base e IVA aplicado) utilizando para ello el CIF que ya tendrá, pues desde principio de año debe estar reteniendo e ingresando las retenciones a cuenta de la nómina del portero. Para poderse deducir el IVA que soporte en el desarrollo de su actividad, es necesario recordar que la comunidad tendrá que comunicar a Hacienda mediante un modelo 037 de declaración censal previa al inicio de operaciones, su decisión de convertirse en arrendadora sujeta al IVA.

Por lo que se refiere a la deducibilidad del IVA soportado, tiene que haberlo sido en relación con la actividad desarrollada (art. 94), en este caso de arrendamiento de la terraza. Parece pues que, por ejemplo, una reparación que fuera necesario hacer en la misma y en la que se soportara un IVA cabría deducirlo; sin embargo, si la reparación fuera en el cuarto de calderas, no lo sería.

La Comunidad quedará obligada a presentar declaraciones trimestrales de IVA e ingresar el importe que resulte de las mismas en los 20 primeros días siguientes a cada trimestre, con excepción del último que podrá hacerlo hasta el 30 de enero. Así mismo, presentará una declaración resumen anual de la actividad junto con este último plazo.

Por otra parte, también vendrá obligada a presentar la declaración comunicación de operaciones con terceras personas superiores a 500.000 ptas. que, referidas al año anterior, se presenta durante el mes de abril de cada año (modelo 347).

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

Dado que este tipo de entidades no tiene personalidad jurídica, no están sujetas al

Impuesto sobre Sociedades (art. 4 Ley del I.Sociedades) y, además, están reguladas dentro del ámbito impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 10 LIRPF).

Nos hacemos eco así de la última tendencia de la Administración que considera a las comunidades de propietarios como «entidades». De acuerdo con lo previsto en el artículo citado, las rentas correspondientes a estas entidades se atribuirán a los socios según los pactos aplicables, es decir, en proporción a su cuota de participación. Las rentas obtenidas tendrán la naturaleza derivada de la fuente de donde procedan, es decir, del capital inmobiliario.

Se trata, por tanto, de determinar cómo se calculan «las rentas» o rendimientos de la comunidad a efectos de poder imputar después a los socios la cantidad que corresponda.

No existe un precepto específico referido al arrendamiento de inmuebles realizado por las comunidades, al contrario de lo que sucede en el caso de que las mismas desarrollen actividades empresariales o profesionales: en este supuesto, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé la posibilidad de aplicar el método de estimación objetiva singular (art. 23 del Rgto.).

¿Qué significa esto? Parece confirmar simplemente que estas entidades, en cuanto asimiladas a las personas físicas a los efectos de esta Ley, se rigen por los preceptos de la misma, pudiendo incluso beneficiarse de este régimen.

Pero aún suponiendo que el contrato no se calificase de **arrendamiento** sino de **cesión del derecho de uso**, los rendimientos estarían igualmente sujetos al Impuesto.

Veamos el art. 31 de la Ley que dice textualmente: «Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, **que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos. cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo** y no se hallen afectos a actividades profesionales o empresariales realizadas por el mismo».

Para determinar el rendimiento neto, se deducirán de los ingresos los gastos deducibles. Analizaremos seguidamente cuáles son éstos, referidos exclusivamente a los rendimientos del capital inmobiliario (art. 35):

a) *Inmuebles arrendados*

* Los gastos necesarios para su obtención como tributos, servicios personales –administración, vigilancia y portería–, los ocasionados por la formalización del arrendamiento y los de defensa de carácter jurídico, los saldos de dudoso cobro –con ciertas condiciones–, los de conservación y reparación, los seguros y los servicios y suministros (art. 7 del Rgto.). En ningún caso serán deducibles los gastos de mejoras, como puertas, enrejados, etc.

* Los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los mismos, cantidad que no podrá nunca exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros.

* El importe del deterioro sufrido por el transcurso del tiempo

ESTUDIOS

b) Inmuebles propios

* Los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los mismos, con un límite de 800.000 ptas. o un millón en función de que la renta sea conjunta o separada, siempre y cuando se trate de la vivienda habitual.

* Las cuotas y recargos, excepto el de apremio, del Impuesto sobre bienes inmuebles.

Es importante recordar que se consideran parte de los edificios, a efectos de computar como ingresos el 2% sobre el valor del bien, aquellos anexos, instalaciones deportivas, etc., que sean de uso exclusivo de los dueños, aun cuando estuvieran en copropiedad.

Cabe discutir –y este es el fondo de la cuestión– si son deducibles de los ingresos la totalidad de los gastos del inmueble o sólo los correspondientes a las zonas comunes arrendadas o cedidas.

Si fuera una actividad empresarial, la cosa no tendría duda: se podría operar compensando ingresos con gastos totales. Pero considerar que se trata de una actividad empresarial parece, cuando menos, muy arriesgado, puesto que en una comunidad de propietarios lo que predomina es su aspecto estático de simple tenencia de bienes, salvo la excepción accidental de este arrendamiento, frente al dinámico que presenta cualquier actividad empresarial; eso aparte de no reunir los requisitos que para ello exige la Ley de Renta.

Enlazando estas premisas fiscales con la comunidad de propietarios definida en la Ley de Propiedad Horizontal, podemos resumir:

* Hay comunidad de bienes sólo en las zonas comunes.

* Los ingresos obtenidos por el arrendamiento de las zonas comunes o cesión de derechos en ellas tiene esta procedencia y tributan.

* Como consecuencia de la existencia de la comunidad, se producen unos gastos que son divisibles mediante la aplicación de las cuotas de copropiedad.

* Los gastos comunes serán deducibles de los ingresos comunes, a efectos fiscales, **en tanto en cuanto sean necesarios para su obtención**, de acuerdo con las normas del IRPF; es decir, en puridad de doctrina, sólo serán deducibles los que correspondan proporcionalmente a la terraza, y ello porque **no se alquila o cede la totalidad de las zonas comunes sino parte de las mismas**. El resto de los gastos, al corresponder a zonas no alquiladas, seguirían el régimen de los inmuebles destinados a uso propio y, por tanto, no serán deducibles.

Esta interpretación parece coherente con el hecho de que, en los inmuebles de uso propio (también los que están en régimen de comunidad de propietarios), no son deducibles los gastos de comunidad pues, en su caso, admitir que de los ingresos se deducen totalmente los gastos comunes, se estaría consiguiendo indirectamente una deducción de aquéllos.

Como consecuencia de lo que antecede, sería necesario que el administrador facilitara a los copropietarios una liquidación en la que constaran:

* Los ingresos que, proporcionalmente, corresponden a cada copropietario en el arrendamiento.

- * Los gastos de comunidad divididos en dos apartados:
 - a) los que son deducibles por referirse a la parte arrendada;
 - b) el resto que no es deducible.

Cada copropietario incluirá en su declaración de Renta como ingresos los primeros y como gastos solamente los del apartado a).

No obstante, el arrendamiento es interesante para los copropietarios, desde el punto de vista económico, porque se ahorran una parte importante del coste de los gastos de comunidad, aun cuando tengan que tributar por parte de los ingresos.

Baste un ejemplo para explicarlo:

Supongamos una comunidad de doce vecinos, con 12.000.000 de ingresos anuales por arrendamiento y 12.000.000 de gastos comunes, de los cuales corresponden a cada vecino 1.000.000 de pesetas anuales.

Supongamos también un vecino cuyo tipo marginal de Renta es del 45%, que equivale a una base imponible de 6.700.000 ptas. en declaración separada. Y supongamos, por último, que a los 12.000.000 de ingresos cabe imputar sólo un 10% de gastos por la zona arrendada.

Los ingresos a imputar a este vecino en concepto de arrendamientos netos serían: $1.000.000 - 100.000 = 900.000$ ptas.- Y la cuota impositiva añadida sería de $900.000 \times 45\% = 400.000$ ptas. aproximadamente.

Como la comunidad no le pasará cargo alguno por gastos, ya que los ingresos por arrendamientos absorben la totalidad del presupuesto de gastos, resulta que sólo pagará la cuota marginal de Renta, con un ahorro de Ptas. $1.000.000 - 400.000 = 600.000$ ptas. al año.

Este ahorro, obviamente, será menor cuanto mayor sea el tipo impositivo del copropietario y viceversa.

IV. CONCLUSION

Por todo lo expuesto entiendo que, de los ingresos de la comunidad, sean por arrendamiento o por cesión de derechos, no es deducible la totalidad de gastos de la misma, sino solamente los que correspondan proporcionalmente a las partes comunes arrendadas o cedidas. Y que este ingreso neto tributa.

Otro tema será la determinación de este porcentaje que, de no venir expresamente determinado por separado en la escritura de división horizontal, habrá que hallarlo en base a los metros cuadrados arrendados en relación con la totalidad de los metros que correspondan a las zonas comunes.

Madrid, 1 de junio de 1993

ESTUDIOS

COMENTARIOS AL ARTICULO 7,5 DEL NUEVO TEXTO REFUNDIDO DEL ITPAJD: AMBITO DE APLICACION DEL ITPO Y DEL IVA

Juan Enrique VARONA ALABERN
Profesor Titular de Derecho Financiero
Miembro de la AEDAF

1. INTRODUCCION

Las normas reguladoras de un tributo no necesitan acotar negativamente su ámbito de aplicación, si éste queda suficientemente claro en los preceptos que configuran los elementos subjetivo y objetivo de su hecho imponible. A veces, la Ley reguladora de un impuesto contiene normas que expresamente declaran no sujetas determinadas operaciones que, en rigor, no eran subsumibles en el hecho imponible. La existencia de aquéllas no siempre resulta inútil o redundante porque, cuando menos, pueden servir para disipar las posibles dudas que se pudieran presentar en materia de aplicación de tributos.

Con menos frecuencia nos encontramos con normas cuya finalidad consiste en deslindar el ámbito de aplicación de varios impuestos simultáneamente. El legislador recurre a esta fórmula cuando existen dos o más tributos que, por gravar los mismos hechos, plantean la duda de cuál -o cuáles- de ellos resulta aplicable. Este es el caso del art. 7,5 del nuevo Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el R.D-Leg. 1/1993, de 24 de septiembre que deroga el R.D-Leg. 3050/1980, de 30 de diciembre, que recogía el Texto Refundido del mismo impuesto.

Este precepto pretende deslindar el campo de aplicación de dos impuestos: el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), que, como es sabido, es el impuesto más importante de los tres que se integran bajo la misma denominación (ITPAJD). Este deslinde no es baladí, porque en muchos casos ambos impuestos recogen en sus respectivos hechos imponibles las mismas operaciones, lo que justifica la presencia de normas que expresamente resuelvan los posibles puntos de fricción que puedan surgir.

La distinción tradicional entre exención y no sujeción reviste especial importancia en esta materia. Un hecho u operación está sujeta a un impuesto si cumple los presupuestos subjetivos y objetivos que lo configuran. Si se considera que un determinado supuesto, a pesar de

ESTUDIOS

incluirse en el ámbito de aplicación del tributo, no debe tributar, se tendrá que establecer una segunda norma (de exención) que impida el nacimiento de la obligación tributaria. La no sujeción aparece, en cambio, cuando el supuesto en cuestión queda fuera del campo de aplicación del tributo por no reproducir alguno de sus presupuestos configuradores. En este caso no es necesaria la existencia de una segunda norma para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, ya que desde el primer momento el supuesto queda al margen del tributo. Si existe esta segunda norma, será con fines didácticos y aclaratorios.

Pues bien, este planteamiento está presente en todo el art. 7,5 del TR del ITPAJD. Así, cuando el legislador se está refiriendo a las operaciones exentas del IVA, implícitamente está pensando en operaciones sujetas a este impuesto, por reproducir los elementos de su hecho imponible, es decir, por estar realizadas por empresarios o profesionales que actúan en el ejercicio de su actividad económica. Si no fuera así, tal referencia perdería todo su sentido, o mejor, sería inútil.

El art 7,5 contiene tres partes perfectamente diferenciadas. La primera se refiere al criterio general de delimitación de ambos impuestos.

La segunda contempla un supuesto específico que, si bien no incurre en doble tributación, difumina la naturaleza y finalidad de ambos impuestos. La tercera es la más criticable porque contradice la finalidad perseguida por el legislador al declarar no sujeta al IVA la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Analicemos cada parte por separado.

II. CRITERIO GENERAL DE DESLINDE ENTRE EL IVA Y EL ITPO.

La primera parte del art. 7,5 del TR del ITPAJD recoge el criterio general que delimita el ámbito de aplicación de ambos impuestos. Establece lo siguiente:

“No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

El precepto reproduce la misma redacción que tenía el derogado art. 7,5 del Texto Refundido de 1980, tras la modificación introducida por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

Como se podrá observar, se trata de un criterio bifronte. Por un lado, las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ámbito de su actividad económica no están sujetas al ITPO, incluso cuando tampoco lo estuvieran al IVA, salvo que se trate del supuesto descrito en la tercera parte del precepto, que analizaremos posteriormente. Por otro, se afirma que lo sujeto al IVA no lo estará al ITPO, manifestando así que ambos impuestos son incompatibles o, si se quiere, alternativos: una operación podrá estar sujeta a uno u otro tributo, pero no a los dos simultáneamente.

Este precepto hay que ponerlo en relación con el art. 4,4, primer párrafo, de la Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre) que dispone lo siguiente: “Las operaciones sujetas a este

impuesto (IVA) no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

El legislador se ha hecho eco de la distinta naturaleza y diversidad de fines de ambos impuestos. El ITPO recae sobre el tráfico civil, mientras que el IVA guarda vinculación estrecha con el tráfico mercantil. Este último impuesto tiene por objeto gravar el consumo, pero entendiendo por éste algo más y algo menos de lo que se desprende de su significado usual. Algo más, en la medida en que grava las prestaciones de servicios y las entregas de algunos bienes de consumo discutible o *sui generis* (por ejemplo, los inmuebles); algo menos, porque no incluye cualquier clase de consumo, sino sólo aquel en que los bienes consumidos han experimentado un proceso de transformación o, lo que es igual, se han insertado en un ciclo económico. Y es en esa circunstancia donde el IVA encuentra relación con el tráfico mercantil; de ahí que las entregas de bienes o prestaciones de servicios sólo estarán sujetas a este impuesto si las realiza un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad económica.

El procedimiento que se debe seguir para determinar si una concreta operación está sujeta al IVA o al ITPO viene señalado, aunque de forma latente, por los dos preceptos citados. Hay que dar prioridad al IVA, es decir, en primer lugar habrá que analizar si el hecho en cuestión es realizado por un empresario o profesional en el ámbito de su propia actividad. Si eso es así, y se cumplen los demás presupuestos objetivos del tributo, se aplicará el IVA a la entrega del bien o prestación del servicio en cuestión, y no cabe -salvo las excepciones que recoge la segunda y tercera parte del art. 7,5 de TR del ITPAJD- sujeción al ITPO.

Este *modus operandi* se deduce de una atenta lectura de ambos artículos. Así, el art. 7,5, al ordenar la no sujeción al ITPO de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales y, en cualquier caso, de las sujetas al IVA, está queriendo indicar que primero se debe estudiar si la operación está sujeta a este último impuesto. De igual manera, cuando el art 4,4 de la LIVA establece que las operaciones sujetas a este impuesto no lo estarán al ITPO, deja traslucir que hay que comenzar por el IVA para averiguar cuál de los dos impuestos es el aplicable, lo que, por otra parte, parece coherente con el carácter general del IVA.

III. SUJECION AL ITPO DE DETERMINADAS OPERACIONES INMOBILIARIAS SUJETAS AL IVA. REFERENCIA AL ART. 108 DE LA LEY DE MERCADO DE VALORES.

Si la primera parte del art. 7,5 del TR resulta coherente con la naturaleza y finalidad de ambos impuestos, más discutible se presenta la segunda parte, que dispone lo siguiente:

"No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo (ITPO) las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido".

Esta dicción literal no coincide con la que contenía el mismo precepto del TR de 1980, tras ser modificado por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Este art. 7,5

ESTUDIOS

preceptuaba lo siguiente: "No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo (ITPO) las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido".

La modificación introducida por el nuevo Texto Refundido responde a la distinta concepción que la originaria Ley del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto) tenía de la constitución y transmisión de derechos reales de goce sobre bienes inmuebles. Para dicha Ley estas operaciones se consideraban como entregas de bienes (art. 6,2,1º); en cambio, la vigente Ley del IVA las califica de prestaciones de servicios (arts. 11,1 y 11,2,3º).

En coherencia con ello y para lograr que la constitución y transmisión de derechos reales de goce sobre inmuebles exentas del IVA tributasen por el ITPO, era necesario plasmar este cambio de criterio en la legislación correspondiente. Así, el art. 4,4, a) de la propia Ley del IVA hoy vigente aclaraba que procede la sujeción al ITPO en "las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto (IVA), salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20,2". En los mismos términos se ha expresado el art. 7,5 del nuevo TR del ITPAJD.

Es oportuno resaltar que de aplicarse el criterio general de delimitación entre ambos impuestos, estas operaciones no estarían sujetas al ITPO. En efecto, dado que se trata de operaciones inmobiliarias realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica, están sujetas (aunque exentas) al IVA, por lo que no entraría en juego el ITPO. Por tanto, esta segunda parte del precepto que comentamos constituye una excepción al principio general. La incompatibilidad entre ambos impuestos deja de ser absoluta y pasa a ser relativa, toda vez que se admite que operaciones genuinamente empresariales estén sujetas al ITPO. Con todo, la incompatibilidad se mantiene, no por vía de sujeción, ya que aquellas operaciones están sujetas a los dos impuestos, sino por vía de exención, puesto que sólo tributan efectivamente por uno de ellos (el ITPO). Todo ello, lógicamente, sin perjuicio de las exenciones aplicables en el ITPAJD.

Esta fórmula legislativa resulta criticable fundamentalmente por dos motivos. En primer lugar, desdibuja la línea divisoria que separa un impuesto de otro, lo que contribuye a difuminar la diversa naturaleza y finalidad de ambos tributos a que antes nos referíamos. En segundo lugar y desde una perspectiva económica, el sujetar al ITPO operaciones inmobiliarias exentas del IVA conduce a desvirtuar la neutralidad que debe perseguir este último impuesto, ya que al ser de aplicación el ITPO, el adquirente -sujeto pasivo de este último tributo-, aunque sea empresario o profesional, no podrá deducir el ITPO soportado, por lo que su importe constituirá un costo adicional que influirá a la alza en la formación de los precios de los bienes producidos o servicios prestados. Indudablemente, la solución seguida por el legislador introduce un elemento de cascada o de piramidación indeseable.

Para paliar estos negativos efectos, el art. 20,2 de la vigente Ley del IVA admitió la renuncia a la exención en los casos de entregas de bienes inmuebles exentas del IVA, entendiendo por entregas un concepto más restringido que el que la originaria Ley del IVA contenía, en el que quedan fuera la constitución y la transmisión de derechos reales de goce sobre bienes inmuebles, calificados a partir de este momento como prestaciones de servicios.

El efecto de esta renuncia es el gravamen por el IVA de tales operaciones inmobiliarias, lo que, lógicamente, impide que el ITPO despliegue su virtualidad. De ahí la apostilla del art. 4,4, a), *in fine*, de la vigente Ley del IVA, que mediante una excepción de excepción declara no sujetas al ITPO aquellas operaciones cuando "el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20,2".

Aunque el art. 7,5 del TR del ITPAJD guarda silencio sobre la renuncia a las exenciones en el IVA, no se plantea problema alguno de interpretación. Posiblemente el legislador ha omitido esta circunstancia para no complicar la redacción de este precepto, ya de por sí bastante complejo, en una cuestión de pura lógica y que el art. 4,4,a) de la Ley del IVA deja suficientemente clara.

No puede acabar aquí el análisis de esta segunda parte del art. 7,5 del TR del ITPAJD, que debe ser completada por el art. 17 del mismo Texto Refundido y por el art. 4,4,b) de la LIVA, preceptos ambos que contemplan unos supuestos específicos de transmisión de títulos que presumiblemente encubren verdaderas transmisiones inmobiliarias.

A pesar de que el art. 7,5 del TR del ITPAJD no se refiere expresamente a estos supuestos, se deben incluir en el estudio de este apartado, ya que, en definitiva, cuando las transmisiones las realice un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad económica constituirán -como ahora veremos- entregas inmobiliarias exentas en el IVA y gravadas por el ITPO.

Tanto el art. 17 del Texto Refundido como el 4,4,b) de la LIVA se remiten al art. 108 de la Ley de Mercado de Valores (Ley 24/1988, de 28 de julio), con la redacción operada por la Disposición Adicional Décimo segunda de la Ley del IRPF. Este art. 108 arranca del art. 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que pretendía combatir el fraude que se producía con la transmisión de acciones o participaciones que camuflaban entregas de inmuebles, evitando de este modo la mayor carga fiscal que esta última operación tenía. Para obviar esta clase de actuaciones, el citado art. 40 consideró que el tipo de gravamen aplicable a la transmisión de aquellos títulos era el correspondiente a los bienes inmuebles, porque a estos efectos se equiparaban los títulos a los inmuebles.

El art. 108 de la Ley de Mercado de Valores recogió esta tradición. Aunque en su apartado primero declara la exención, tanto en el IVA como en el ITPO, de la transmisión de valores admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, en el apartado segundo conecta con la línea iniciada por la Ley 50/1977. En concreto, este apartado dispone que quedan exceptuadas de la exención y tributarán por el ITPO: "1º Las transmisiones realizadas en el mercado secundario, así como las adquisiciones en los mercados primarios como consecuencia del ejercicio de los derechos de suscripción preferente y de conversión de obligaciones en acciones, de valores que representen partes alícuotas del capital social o patrimonio de sociedades, fondos, asociaciones y otras entidades cuyo activo esté constituido al menos en su 50 por 100 por inmuebles situados en territorio nacional, siempre que, como resultado de dicha transmisión o adquisición, el adquirente obtenga la titularidad total de este patrimonio o, al menos, una posición tal que le permita ejercer el control sobre tales entidades./. Tratándose de sociedades mercantiles se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por 100./. A los efectos del cómputo del 50 por 100 del activo constituido por inmuebles, no se tendrán en cuenta

ESTUDIOS

aquéllos, salvo los terrenos y solares, que formen parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consista en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria. 2° Las transmisiones de acciones o participaciones sociales, recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social, siempre que entre la fecha de aportación y la transmisión no hubiera transcurrido el plazo de un año./. En los casos anteriores, se aplicará el tipo correspondiente a las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, sobre el valor de los referidos bienes calculado de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa vigente del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”.

No corresponde ahora analizar este precepto, aunque sí es necesario resaltar que la finalidad perseguida es similar a la que sirvió de fundamento al derogado art. 40 de la Ley 50/1977. En esta Ley se trataba de evitar que verdaderas transmisiones inmobiliarias tributasen en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales a un tipo inferior al que correspondía a esta clase de inmuebles; ahora se pretende impedir que tales transmisiones se beneficien de una exención que está pensada sólo para la transmisión de valores y no para la cesión de bienes inmuebles.

Antes de la entrada en vigor de la vigente Ley del IVA y del actual TR del ITPAJD, se podía suscitar la duda de si lo dispuesto en el art. 108 de la Ley de Mercado de Valores resultaba sólo aplicable a la transmisión de valores realizada por particulares o también a la efectuada por un empresario actuando como tal, ya que se podía entender que entonces la operación quedaba sujeta al IVA (y exenta) y por aplicación del criterio general de deslinde de ambos impuestos, no estaba sujeta al ITPO. Actualmente, el art. 4,4,b) de la LIVA y el art. 17 del TR del ITPAJD han disipado esta duda ordenando su aplicación también a aquellos casos. El legislador ha querido equiparar los supuestos recogidos en el art. 108 de la LMV a las entregas inmobiliarias exentas del IVA, imponiéndoles también la tributación del ITPO. Por tanto, ya la transmisión de valores esté sujeta al IVA, por ser el vendedor un empresario o profesional ya esté sujeta al ITPO, por ser el enajenante un particular, en ambos casos quedará gravada por este último impuesto.

Esta medida resulta criticable por no ser coherente con el fundamento del precepto. Si lo que se perseguía era evitar que verdaderas transmisiones de inmuebles quedasen exentas por beneficiarse fraudulentamente del beneficio fiscal de la transmisión de acciones (exentas en ambos impuestos), se debía respetar la naturaleza de la operación inmobiliaria, esto es, si estaba sujeta al IVA, dejar que como tal tributara por este impuesto y no atraer siempre y en todo caso la operación al ITPO, ya que este impuesto no es deducible y produce una distorsión en el ciclo económico.

IV. ENTREGAS INMOBILIARIAS REALIZADAS CON OCASION DE TRANSMISIONES DE EMPRESAS NO SUJETAS AL IVA.

Más criticable todavía resulta la tercera parte del art. 7,5 del Texto refundido, que preceptúa lo siguiente:

“También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias con-

currentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido".

Esta norma se debe poner en relación con el art. 7,1º de la vigente Ley del IVA, que recoge tres supuestos de no sujeción relativos a la transmisión del patrimonio empresarial o profesional del transmitente. Esta Ley ha ampliado estos supuestos en relación con la originaria Ley del IVA, que sólo recogía uno. No es el momento de extendernos sobre el régimen tributario en el IVA de la transmisión global de empresas, sino sólo de estudiar su posible tributación en el ITPO. Tampoco nos interesa analizar los casos en que las operaciones estarán sujetas por no cumplir los requisitos del citado precepto, ya que entonces les será de aplicación el IVA sin que surjan problemas de coordinación con el Impuesto de TPO, ni tampoco aquellos supuestos de no sujeción por tener lugar una transmisión global del patrimonio empresarial a título gratuito, puesto que en este caso la operación quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Sociedades, según el adquirente fuese una persona física o jurídica, respectivamente (cfr. arts. 3,2 y 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y art. 12, c, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), sin que se suscite conflicto alguno con el ITPO.

Del art. 7,5 se desprende que cuando concurren los presupuestos necesarios para que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no esté sujeta al IVA, las entregas de bienes inmuebles que tengan lugar con ocasión de aquella quedarán sujetas al ITPO.

Esta tercera parte fue introducida por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Antes, nada se decía al respecto, lo que suscitó la duda de si las entregas de inmuebles no sujetas al IVA realizadas con ocasión de una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial estaban sujetas al ITPO.

A mi modo de ver, tales transmisiones no debían quedar sujetas a este impuesto. La no sujeción al IVA no implica necesariamente la sujeción al ITPO, ya que la primera parte del art. 7,5 declara que no estarán sujetas al ITPO las operaciones efectuadas por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad económica, y no cabe duda alguna de que la transmisión del patrimonio empresarial o profesional constituye un ejemplo típico de aquella clase de operaciones. Además, si efectivamente estuviesen sujetas al ITPO, se atentaría contra la neutralidad que debe existir en este tipo de operaciones, puesto que la cuota pagada por el ITPO no es deducible, por lo que se convertiría en un costo más de la actividad que se traduciría en un aumento artificial de los precios. De ahí que, paradójicamente, fuese más beneficioso para el adquirente que la transmisión estuviese sujeta al IVA, ya que de esta forma podría al menos deducir ese impuesto de las cuotas de IVA cobradas en sus posteriores entregas o servicios. Téngase en cuenta que el fundamento de la no sujeción en estos casos estriba en evitar perturbaciones a los adquirentes, que de otra forma deberían adelantar la cuota soportada por la transmisión, financiándolas en tanto no las pudiera deducir de las cuotas que ellos a su vez repercutiesen; por ello, si tales operaciones estuviesen sujetas al ITPO perdería todo su sentido esta clase de no sujeción al IVA. Por tanto, ante el silencio que existía antes de la reforma operada por la Ley 29/1991, había que concluir que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional no sujeta al IVA tampoco se encontraba sometida al ITPO.

ESTUDIOS

Además, tampoco podía quebrantarse la unidad de la transmisión global de la empresa y dispensar de este modo un tratamiento separado a cada uno de los distintos bienes que la integran, ya que la transmisión no recae sobre una amalgama de bienes desconexos y desordenados sino -y precisamente por esto no estaba sujeta al IVA- sobre un conjunto de bienes que forman un todo en cierto modo inescindible al que hay que tratar como tal. El pretender quebrar esa unidad sólo se explica para justificar el gravamen de los inmuebles en el ITPO, explicación lábil y errónea porque ignora la verdadera naturaleza de esta clase de transmisiones.

No fue esta la interpretación de la Dirección General de Tributos. Así, en la Resolución de 7 de junio de 1989, manifestaba lo siguiente: "No obstante quedará sujeta al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados la transmisión de bienes inmuebles englobados en el patrimonio empresarial o profesional transferido".

El único argumento que entonces se podía esgrimir en favor de esta última interpretación era, además del recaudatorio, aducir que si las entregas inmobiliarias exentas del IVA, y por tanto empresariales, estaban sujetas al ITPO, parecía razonable que las no sujetas al IVA que también tuvieran la misma naturaleza empresarial recibiesen el mismo tratamiento que las primeras. Pero este razonamiento carecía de consistencia porque por vía analógica se estaba ampliando el hecho imponible del ITPO, contraviniendo lo dispuesto en el art. 24,1 de la Ley General Tributaria. En efecto, la originaria Ley del IVA sólo contemplaba como excepción del criterio general las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles exentos del IVA, sin referirse en ningún momento a los no sujetos, por lo que no cabía extender gratuitamente el contenido de la norma, máxime en un extremo tan excepcional como atentatorio contra el principio de neutralidad.

El TEAC se ha pronunciado sobre esta cuestión en los mismos términos que nosotros hemos defendido. Por su rigor y claridad, vamos a reproducir buena parte de la Resolución de 5 de febrero de 1992, que declaraba lo siguiente: "..., de un lado, una operación sujeta al IVA no está sujeta por el concepto de transmisión patrimonial onerosa; y de otro que, aun siendo, como en el caso estudiado, una operación no sujeta al IVA, tampoco lo estará a dicha modalidad del ITP cuando se trate de operación llevada a cabo por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad; esto es, un tipo de actuación que, de no mediar, como en el caso aquí debatido, una declaración legal de no sujeción, caería de lleno en el ámbito de aplicación del IVA./. Que de cuanto acaba de exponerse hay que concluir, en contra de la primera de las pretensiones formuladas por el Director General de Tributos de la Junta de Andalucía, que la transmisión en bloque de un patrimonio empresarial, con continuación de la actividad, no está sujeta ni al IVA ni a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del de Transmisiones Patrimoniales; con lo cual ha de pasarse a examinar la pretensión formulada en forma subsidiaria por el Director General de Tributos de la Junta de Andalucía relativa a la hipotética sujeción por el ITP, concepto transmisiones patrimoniales onerosas, de las entregas de bienes inmuebles integrantes del patrimonio transmitido globalmente./. Que el anteriormente citado art. 7,5 del TR del ITP, (...) dispone que "no obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA". Precepto que debe ser interpretado en el sentido de que la sujeción como transmisión patrimonial onerosa por el ITP exige la previa exención del IVA, y por tanto, en el caso de los

inmuebles que se considera no es la transmisión de inmuebles, sino la transmisión de un patrimonio empresarial, que ni siquiera ha llegado a estar sujeta al IVA, con lo cual no puede aplicársele el régimen de tributación separada de cada una de las operaciones que está previsto en la consulta vinculante de 25 de noviembre de 1986, que supondría la exención de los inmuebles y su tributación por ITP porque tal régimen sólo alcanza a las transmisiones de patrimonio empresarial sujetas al IVA, esto es, a lo global con cese de actividad o a la transmisión global por partes a distintos adquirentes (se refiere a la anterior Ley del IVA). En consecuencia, el pronunciamiento de este Tribunal debe ser también contrario a la tesis sostenida por el Director General de Tributos de la Junta de Andalucía, toda vez que, según los razonamientos expuestos las entregas o transmisiones de los bienes inmuebles englobados en el patrimonio empresarial no están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP."

Para aclarar cualquier duda y asegurar la tributación de estos supuestos, la Ley 29/1991, modificó la redacción del art. 7,5 del anterior TR del ITPAJD, añadiendo este tercer apartado. El nuevo Texto Refundido ha recogido casi literalmente esta última redacción.

Nótese que el legislador sólo ha hecho mención de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sin referirse a los patrimonios profesionales. Posiblemente haya sido un descuido, porque no parece haber razón alguna para dispensar un tratamiento diferente a las actividades empresariales de las profesionales. De hecho, cuando el art. 7,1º de la vigente Ley del IVA se refiere a estos supuestos de no sujeción, en el apartado a) y c), lo hace indistintamente para los patrimonios empresariales y profesionales.

No obstante, puesto que se trata de una norma muy criticable por las razones analizadas, en la duda hay que interpretarla con un sentido muy restringido, por lo que si el legislador no ha hecho referencia a la transmisión de la totalidad de los patrimonios profesionales, se debe entender que estos supuestos quedan al margen de la tercera parte del art. 7,5 del TR. del ITPAJD, resultando de aplicación el criterio general de delimitación de ambos impuestos que figura en la primera parte de este precepto. En consecuencia, si la transmisión de dicho patrimonio no está sujeta al IVA, hay que estimar también no sujetas al ITPO las entregas inmobiliarias que se efectúen con ocasión de aquella transmisión, ya que son operaciones realizadas por un profesional en el desarrollo de su actividad profesional.

JURISPRUDENCIA

LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA A LA LUZ DE LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

A) ACTOS RECLAMABLES

- a) **Características de dichos actos**
- b) **Actos de trámite:** requerimientos de información, cuestiones incidentales, actas de inspección y acumulaciones
- c) **Ingresos a cuenta, autoliquidaciones y actos de retención: plazos para reclamar.**
- d) **Actos dictados en virtud de norma declarada ilegal**
- e) **Actos de las Haciendas Locales**
- f) **Revisión de la condonación de sanciones**

B) LEGITIMACION PARA RECLAMAR

- a) **Alcance del interés legítimo**
- b) **Carencia de legitimación**
- c) **Legitimados en el recurso extraordinario en interés de ley**

C) SUSPENSION DEL ACTO RECLAMADO EN VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA

D) EL ALCANCE DE LA PRESCRIPCION Y LA CADUCIDAD EN LA VIA DE REVISION

E) EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

JURISPRUDENCIA

F) EXTENSION DE LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA

- a) En las cuestiones planteadas
- b) En la comprobación de valores

G) OTROS TEMAS PROCESALES

- a) Competencia de los Tribunales por razón de la cuantía
- b) Alegaciones: omisiones e improcedencias
- c) **Recurso extraordinario de Revisión:** errores de hecho y documentos posteriores
- d) Las notificaciones en el silencio administrativo

El tema que hoy nos ocupa viene condicionado por la publicación de la ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (en lo sucesivo LRAP) que ha planteado la necesidad de reconsiderar el régimen jurídico especial de la revisión de los actos tributarios,¹ sometiéndole plenamente a la LRAP pues deben primar los derechos de los ciudadanos sobre las especialidades de los Departamentos Ministeriales.²

Asimismo la reforma en la ley de Régimen Local por la que se deja al margen de la vía económico-administrativa las reclamaciones sobre los tributos locales ha producido cierto confusiónismo, como tendremos oportunidad de ver. Por último, se vienen denunciando³ las importantes demoras que se producen en la resolución de las reclamaciones en vía administrativa y para evitarlas se ha propuesto que dicha vía debería ser optativa, tanto en materia de Haciendas Locales como de imposición estatal, de manera que quienes lo deseen puedan acceder directamente y sin mayores dilaciones a la tutela judicial.⁴

A) ACTOS RECLAMABLES

a) Características.- Para el TEAC (22.9.93) son reclamables en vía económico-administrativa los actos de gestión tributaria que definen derechos y obligaciones. Si es un acto de trámite es necesario que decida, además, directa o indirectamente el fondo del asunto o ponga fin al procedimiento de gestión.

Aunque no reúna las características citadas serán susceptibles de reclamación todos los actos que estén comprendidos en alguno de los supuestos citados en el art. 165 de la LGT y 42 del RPREA o hayan sido declarados expresamente impugnables⁵ por disposiciones dictadas en materia tributaria. El alcance de esta genérica declaración ha sido matizada por el TEAC (5.10.93) cuando analiza el contenido de la OM 10.5.89 sobre ayudas nacionales para adaptación de buques⁶ y considera que la competencia atribuida a los Tribunales económicos debe limitarse a la verificación de si el procedimiento seguido para ordenar el reintegro adolece de algún vicio que lo invalide o, a lo sumo, a las incidencias o implicaciones estrictamente

¹ En el art. 107.4 de dicha norma se establece «que las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por la legislación específica».

² ¿Hasta cuándo la vía económico-administrativa como procedimiento especial? César Albiñana. Revista Tapia número 72/ Octubre 1993.

³ En el informe del Defensor del Pueblo se hace constar que se necesitarían de 6 a 10 años para que con el ritmo actual pudieran resolver los Tribunales económicos los expedientes pendientes, pero pudiera ser que los retrasos aumentaran de forma alarmante si se produce a su vez un aumento de las reclamaciones presentadas, lo que no resulta una prevision exagerada.

⁴ Así se hace constar en el Apartado 1.2 de las Conclusiones del XX Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, celebrado en Octubre de 1993 en El Puerto de la Cruz (Tenerife).

⁵ El art. 42 del RPREA establece en el apartado h) que son impugnables los actos de gestión, distintos de los apartados anteriores, cuando así se declare por disposiciones reguladoras de materias tributarias.

⁶ En el art. 4 de la citada Orden se hace mención al recurso económico administrativo, en cuanto a la revisión de las operaciones de pago efectuadas por organismos del Mº de Hacienda.

JURISPRUDENCIA

financieras que puedan surgir en relación con el mismo, pero sin entrar en cuestiones de fondo que inciden o se derivan de relaciones amparadas por el derecho privado, laboral o administrativo.

En la línea expuesta el TS (7.3.92) considera que no es competencia de la jurisdicción contenciosa conocer cuestiones civiles implicadas en la impugnación de un acto de gestión (en este caso se trataba del Impuesto sobre Sucesiones) al no ser cuestiones prejudiciales o incidentales sino cuestiones civiles, encomendadas a la Jurisdicción civil como declara el art. 51 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La vía económico administrativa es preceptiva sin que sus resoluciones puedan ser modificadas o revocadas en vía administrativa. Así lo entiende el TS (18.5.93 y en la misma línea 1.2.93 y 13.10.93) cuando declara la nulidad de una Sentencia que reconocía el derecho del recurrente a gozar de una exención en el IVA porque se ha acudido directamente a la vía jurisdiccional. Estima el Tribunal que la entidad notificada hizo uso del recurso de reposición contra la denegación de una exención y, al entenderlo desestimado por silencio, acudió directamente a la vía contenciosa, prescindiendo de la vía económico administrativa.⁷ La consecuencia obligada es que, omitido este requisito esencial, no puede entenderse agotada la vía administrativa y el recuso contencioso resulta inadmisibile mientras subsista el óbice de procedibilidad recogido en el art. 37 de la LJCA.⁸

Asimismo, concebida fundamentalmente la vía económico administrativa para dirimir controversias derivadas del Derecho tributario o financiero no afecta a obligaciones surgidas por otro tipo de normas que dando origen a actos administrativos cuyo régimen de impugnación está sujeto a lo dispuesto en la LRAP, sin perjuicio de su posterior revisión en la vía contenciosa, como ocurre con las resoluciones dictadas por los Tribunales económico administrativos.

b) Actos de trámite.- Como ya se puso de manifiesto para que el acto de trámite sea susceptible de reclamación es necesario que decida directa o indirectamente sobre el fondo del asunto o ponga fin al procedimiento de gestión. No tienen tal carácter los requerimientos de información solicitados por la Administración porque las infracciones al dictarlos constituyen vicios de procedimiento que de acuerdo con lo prevenido en el art. 41.2 del RPREA no pueden hacerse valer autónomamente sino en el momento de la impugnación de la resolución que ponga fin al procedimiento. Para el TEAC (22.9.93) dichos requerimientos no resuelven el fondo de la cuestión ni directa ni indirectamente ya que no se han realizado expresamente para la producción de acto de determinación de la base o de la deuda tributaria, no suponen

⁷ El TS en Sentencia de 24.2.93 considera que no pueden girarse nuevas liquidaciones mientras no sea firme la resolución del T.E.A.P. que vinculaba al Ayuntamiento apelante, hasta tanto no fuese revocada por el TEAC. La Resolución, lógicamente, fue dictada cuando todavía no había sido aprobada la ley 7/85 de 2 de abril por la que se deja fuera de la vía económica administrativa las reclamaciones sobre tributos locales.

⁸ Como la a competencia en la vía contenciosa varía en función de los tribunales económicos que han conocido sobre el asunto planteado, la intervención del TEAC habría determinado que el recurso contencioso administrativo tuviera que formularse no ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia sino ante la Sala de igual nombre de la Audiencia Nacional.

la existencia de un acto administrativo que remate el procedimiento de gestión tributaria ni impiden su continuación por sus trámites normales hasta llegar a la resolución susceptible de reclamación.

Para el TEAC (6.10.92) no es susceptible de recurso de alzada ante el TEAC la resolución de una cuestión incidental que deniega la suspensión de la ejecución del acto administrativo, promovido contra la providencia de un Secretario Delegado del TEAR, ni el acuerdo que la ratifica, cuando no ponen fin a la reclamación, que continúa normalmente sin incidir para nada en la instrucción del expediente el hecho de que se haya denegado la suspensión. En la misma línea el TS (2.2.94) establece que los incidentes sobre garantías no son susceptibles de recursos de alzada por no poner fin a la reclamación, si bien el incidente sobre la admisión de garantías para la suspensión del acto administrativo resulta directamente impugnabile en la vía contenciosa.

Es abundante la doctrina de los Tribunales que no considera las actas de Inspección actos de liquidación. Entre las resoluciones más recientes destacamos la del TEAC (9.6.93), en la que no se admite la interposición de reclamación económico administrativa contra las actas de la Inspección en tanto no se haya practicado liquidación definitiva, al constituir las actas e informes inspectores del actuario una mera propuesta, no reclamable por inexistencia entonces de acto administrativo.

Para el TEAC (1.4.92) la diligencia extendida por los inspectores que están comprobando a un contribuyente para dejar constancia con la firma de la misma de que las actuaciones inspectoras no se han interrumpido por más de seis meses, constituye un acto de trámite no impugnabile en vía económico administrativo.⁹

Por último, y en cuanto se refiere al problema de la acumulación¹⁰, para el TEAC (22.4.92) no procede recurso contra el acuerdo del Tribunal por el que se acceda o deniegue la acumulación ya que tal denegación no puede tacharse de nulidad por no ir motivada ni limitar los derechos subjetivos, ni constituye otra causa de las reguladas en el art. 43 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 54 de la LRAP) para las que se exige motivación. A partir de la entrada en vigor de la nueva normativa deberán ser motivados los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales si bien en este caso concreto no cabe hablar de dichas potestades de conformidad con lo dispuesto en el art. 49.2 del RPREA¹¹.

c) Ingresos a cuenta, autoliquidaciones y actos de retención.

Los problemas procesales del sujeto tributario para impugnar los errores de derecho que

⁹ La jurisprudencia considera no interrumpida la prescripción por la simple citación o requerimiento para comparecer ante la Inspección si no va seguida o acompañada de auténticas y efectivas actuaciones, careciendo de efectos jurídicos extender diligencias o citaciones que se limitan a proclamar que interrumpen la prescripción.

¹⁰ Aunque cada reclamación debe referirse a un solo acto administrativo, de conformidad con lo dispuesto en los art. 48 y 49 del RPREA podrá formularse reclamación que comprenda dos o más actos administrativos que emanen del mismo órgano y que sean idénticos en cuanto a la norma aplicable.

¹¹ Dicho artículo establece que contra el acuerdo que autorice o deniegue la acumulación no procederá recurso alguno.

JURISPRUDENCIA

podiera haber padecido al formular las autoliquidaciones¹² encontraron una primera regulación legal en el art. 121 del RPREA¹³.

Posteriormente la Disposición Adicional Cuarta del RD 1164/90 de 21.9 por el que se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, anuló los limitados plazos preclusivos de caducidad allí establecidos¹⁴, haciéndose eco de la doctrina sentada por los distintos Tribunales Superiores de Justicia de Murcia (S.27.6.89), Galicia (S.3. 11.89), Cataluña (S.30.3.90), Madrid (S.22. 11.90), en la que se ponía de manifiesto que el art. 121 del RPREA no tenía ningún fundamento al estar incluido dentro una norma legal -RD 1991 /81 de 20 de Agosto- que había venido a desarrollar una ley, la 39/80 de bases sobre procedimiento económico administrativo, que no había modificado el plazo de prescripción de cinco años fijado en el art. 64 de la LGT para el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.¹⁵

Las Sentencias del Tribunal Supremo (2.12.92 y 27.6.93) declaran que para operar preclusivamente los plazos a que se refiere el art. 121.1 del RPREA, antes de su modificación por el RD1164/90 es preciso, al igual que se previene al contribuyente de muy diversas circunstancias, obligaciones y plazos de otra índole, que se haga referencia a ellos en los documentos autoliquidatorios, ya que los plazos previstos en el RPREA sólo pueden oponerse al interesado cuando se han recogido en los documentos autoliquidatorios junto con los medios de impugnación.

Para el TEAC (4.6.92) la autoliquidación no se puede transformar por el transcurso del plazo de prescripción en una liquidación definitiva que produzca un nuevo acto a partir del cual pueda recurrirse la autoliquidación. La única vía para impugnar ésta es el art. 121 del RPREA instando a la Administración para que la rectifique y a partir de ahí recurriendo el acto expreso o presunto.

La Audiencia Nacional (6.10.93) estima que no es admisible la equiparación entre autoliquidaciones y los actos de repercusión tributaria ya que el repercutido es ajeno a la relación tributaria derivada de la operación. Si la Administración sustituye las liquidaciones practicadas por funcionarios técnicos por actos de repercusión tributaria, debe exigir los mismos requisitos de las liquidaciones y entre ellos señalar los medios de impugnación y plazos. En otro caso el plazo previsto en el art. 122 del RPREA debe entenderse que comienza a partir del momento en que, dándose por enterado, utiliza la vía impugnatoria pertinente.

¹² En el actual sistema de gestión del sistema tributario español el particular no solamente cuantifica e ingresa la deuda tributaria, sino que viene obligado a valorar y calificar los hechos declarados con relevancia tributaria al presentar su autoliquidación.

¹³ Dicho artículo establecía que cuando los interesados pretendieran impugnar en vía económico administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberían instar su confirmación de los órganos de gestión mediante una solicitud, a formular después de transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entendía confirmada si en el plazo de un mes no se resolvía expresamente la petición.

¹⁴ El nuevo artículo 121 del RPREA establece que la resolución, expresa o presunta que dicte la Administración Tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa.

¹⁵ Vid. en núm. 22 de esta Revista «La doctrina de los Tribunales sobre la devolución de ingresos indebidos» el apartado tercero referido a las autoliquidaciones.

El TEAR de La Rioja (30.11.93) al resolver la reclamación que se formula como consecuencia del pago de unas retribuciones en especie consideradas como rendimientos sujetos y no exentos del Impuesto (art. 24 y 26 de la ley 18/91) no acepta la pretensión del recurrente de que dicho ingreso a cuenta no sea repercutido¹⁶. —se trataba de unos préstamos sin interés concedidos a los empleados de una empresa en virtud de lo dispuesto con Convenio Colectivo—.

El TEAR de la Rioja estima que el art. 123 del RPREA regula la impugnación de los actos de retención tributaria, si bien silencia las cuestiones relativas a reembolsos por ingresos a cuenta de carácter tributario, por lo que procede entrar a conocer de dicha cuestión en razón de que no puede negarse, en un sentido puramente práctico, los efectos análogos que al final producen las retenciones como el resarcimiento de los ingresos a cuenta efectuados por dicho concepto, consistentes, a estos efectos, en producir un descuento o merma de la cantidad satisfecha a los empleados. Analogía considerada sin perjuicio de las diferencias de carácter técnico que existen entre conceptos tales como retenciones e ingresos a cuenta y reembolsos de los mismos, repercusiones, etc.

d) Actos dictados en virtud de norma declarada ilegal.

Para el TS (12.11.92) no puede admitirse la pretensión de beneficiarse de la resolución favorable de un recurso en el que el interesado no fue parte. La sentencia dictada con posterioridad a la adquisición de la firmeza de las liquidaciones cuya nulidad se pretende, anuló el acto impugnado fundándose en que la disposición en que el mismo se había amparado no era conforme a derecho. Prescindiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional, consecuente con la subsistencia de actos dictados en aplicación de norma ilegal, es lo cierto que a la luz del art. 120.1 de la antigua ley de Procedimiento Administrativo había base para desestimar una pretensión enderezada a beneficiarse de los efectos de la resolución dictada en un recurso en el que el reclamante no es parte y cuyas liquidaciones son actos firmes, aunque emanados de una disposición considerada ilegal.¹⁷

Como ya hemos puesto de manifiesto¹⁸, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, la posibilidad de obtener la devolución de ingresos derivados de liqui-

¹⁶ Recientemente la Audiencia Nacional, Sala de lo Social, (S.15.11.93), en relación con unas percepciones abonadas en forma de vales de economato que se califican de salario en especie, estimó que no era necesario acudir a normas de naturaleza fiscal sino interpretar y aplicar el art. 26.3 del Estatuto de los Trabajadores por el que todas las cargas fiscales y de la S.S. a cargo del trabajador serán satisfechas por él mismo, siendo nulo todo pacto en contrario.

¹⁷ José Arias Velasco, - informe 40 de Julio-agosto de la AEDAF- estima que al omitir la LRAP la regla del art. 120.1 se plantea la duda sobre si de ello se puede inferir que la doctrina del acto firme y consentido ha sido erradicada de nuestro ordenamiento jurídico, pero resulta aventurado afirmarlo categóricamente, ya que el legislador ha podido entender que la determinación de los efectos de la declaración de nulidad de las disposiciones generales excedía de la materia propia de la LRAP y por ello no se ha pronunciado.

¹⁸ Vid en núm. 22 de esta Revista «La doctrina de los Tribunales sobre la devolución de ingresos indebidos» el apartado cuarto referido al derecho a la devolución de ingresos en virtud de normas declaradas nulas.

JURISPRUDENCIA

daciones cuya norma reguladora haya sido declarada inconstitucional o nula¹⁹ debe estar siempre condicionada a que las liquidaciones no hayan adquirido el carácter de definitivas, al haber sido impugnadas en tiempo y forma. En caso contrario nos encontramos ante una inoperancia radical en la que los plazos y medios de impugnación carecen de aplicación, salvo cuando se trate de simples errores de hecho.

Por último reseñemos que el TS (20.7.93) tiene declarado que la impugnación indirecta de los actos administrativos ha de fundarse necesariamente en la ilegalidad del contenido sustantivo de la norma reglamentaria en cuya aplicación se dictaron, sin que quepa invocar infracciones formales en el procedimiento seguido para su elaboración. La inconstitucionalidad de las normas con rango de ley no es objeto de revisión jurisdiccional.

e) Actos de las Haciendas Locales.

Ante la presión política de las Corporaciones Locales, la ley 7/85 de Bases de Régimen Local, en su art. 108 estableció que contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse ante el mismo órgano que los dictó el correspondiente recurso de reposición como trámite previo a la interposición directa del recurso contencioso administrativo.

La LRAP ha suscitado numerosos problemas sobre todo en materia de recursos. El confusionismo ha llegado a que no faltaran quienes defendían que el recurso de reposición en materia tributaria local había sido expulsado de nuestro Ordenamiento jurídico,²⁰ si bien el RD 803/93 de 28.5, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, declara su subsistencia al hacer referencia al recurso de reposición, previo al contencioso administrativo, frente a los actos dictados por entidades locales, como uno de los procedimientos que han de resolverse en el plazo máximo de un mes.²¹

En el caso del Impuesto sobre bienes inmuebles la discutida la competencia de los órganos de revisión para conocer los recurso planteados contra las liquidaciones giradas ha dado lugar a que los Tribunales hayan tenido que efectuar algunas puntualizaciones. Así ocurre con la Resolución del TEAC (5.5.93) en la que se hace constar que la ley 39/88 limita la competencia de los órganos económico administrativos a la vía de los actos aprobatorios de la deli-

¹⁹ Los Tribunales Contenciosos carecen de jurisdicción para conocer de las pretensiones que se deduzcan en relación con disposiciones de rango de ley ya que a tenor de lo dispuesto en el art. 1º 1 de la LJCA no pueden ser atacadas en ella las disposiciones con rango legal, salvo excepciones muy concretas concernientes a Reales Decretos Legislativos y a los Decretos Leyes o algún novedoso supuesto derivado de la adhesión de España a la CEE. La impugnación directa de una norma reglamentaria debe realizarse dentro del plazo de dos meses a contar desde que concluye su publicación en el Boletín Oficial del Estado. (TS 3.11.93 y 26.1.94).3

²⁰ Para Sabiniano Medrano (Expansión 14.4.93) no parece posible reinterpretar los art. 108 de la LBRL y 14.4 LHL en el sentido de concluir que la reposición es ahora potestativa. Si subsiste el recurso es porque dichos artículos no han sido derogados, por lo que se impone una reforma legal si se quiere reducir la reposición a un recurso potestativo.

²¹ Isaac Ibáñez (Expansión 22.6.93) considera que la única diferencia entre la actual regulación y la anterior es que ahora, transcurrido el plazo de un mes desde la presentación sin haberse recibido notificación expresa de resolución del recurso, éste debe entenderse desestimado.

mitación de suelo, ponencia de valores y fijación de valores catastrales y, en consecuencia, excluye de aquella vía la impugnaciones de actos liquidatorios del nuevo impuesto que deberán suscitarse directamente en la jurisdicción ordinaria.

Asimismo el TEAC (10.11.93) establece que las actualizaciones del valor catastral previstas en las Leyes de Presupuestos no son susceptibles de notificación y por tanto no son reclamables en vía económico administrativa.

f) Revisión de la condonación de sanciones.- De conformidad con lo dispuesto en el art. 89.2 de la LGT, para el TSJ de Cataluña (29.9.93) la facultad de condonación, se lleva acabo de forma graciable y se concede discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, que la ejercerá directamente o por delegación.

La condonación de sanciones no es ni el ejercicio del derecho de gracia que establece el art. 62.i) de la Constitución Española ni es una facultad común o paralela con el perdón del ofendido a que se refiere el art. 112.5 del Código Penal. La acomodación por vía interpretativa del ordenamiento constitucional de la norma que nos ocupa, de acuerdo con el art. 5 . 3 de la LOPJ obligan a entender que la condonación sólo es graciable en sentido metafórico, tratándose de una facultad discrecional y como tal controlable jurisdiccionalmente conforme tiene reiteradamente declarado la jurisprudencia.

La exclusión de recurso contra las resoluciones que denieguen la condonación de sanciones contenida en el art. 128.3 del RPREA no alcanza a juicio del TS más que a la propia vía administrativa, pero no al acceso a la tutela efectiva de los Juzgados y Tribunales. Ninguna norma puede limitar el acceso a la tutela efectiva ni siquiera las normas de rango legal, cuando se trata de materias que por su propia naturaleza sean susceptibles de control jurisdiccional. La condonación de sanciones tributarias no podrá basarse en la propia legalidad de la sanción ni en sustituir el criterio discrecional de los órganos administrativos, sino que debe quedar ceñida, además de al examen de la regularidad del procedimiento seguido, a la observancia de posibles desviaciones de poder y a velar por el respeto del principio de igualdad, excluyente de cualquier resolución discriminatoria.

Para Jose Gonzalez Abad²² los tribunales en la revisión de las condonación de sanciones deben examinar si el preceptivo informe del art. 128.2 del RPREA cumple los requisitos previstos en la ley, si se ha motivado la resolución que deniega la condonación y si la actuación de la Administración se ha ajustado a los principios generales de derecho en cuanto a la igualdad ante la ley y trato no discriminatorio, examinando resoluciones recaídas en casos similares o principios inspiradores del orden penal aplicables al Derecho sancionador tributario.

B) LEGITIMACION PARA RECLAMAR

a) Alcance del interés legítimo.- Mientras la vía económica administrativa siga siendo un procedimiento especial será polémico el alcance que debe darse al concepto de legi-

²² "Control de la discrecionalidad fiscal" ABC 11.7.94.

JURISPRUDENCIA

timados para reclamar, de conformidad con la definición que la nueva LRAP da al interesado²³ y según se deduce de las Resoluciones del TEAC que se recogen en el apartado b) siguiente referente a la carencia de legitimación.

Para el TS (19.9.93) el concepto de interés como presupuesto de la legitimación para recurrir se ha extendido por el juego conjunto de los artículos 162.1 b) de la CE; 28 l.a) de la LJCA; 32.1 b) RPREA y 31 núm. 1 apartados a) y c) y 2 LRAP, a lo que con más precisión se titula interés legítimo, concepto mucho más amplio que el empleado por alguno de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas que, por la situación en que se encuentran, por un circunstancia de carácter personal o por ser destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados, tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales, incidan en ámbito de su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato.

b) Carencia de legitimación.- Formulados recursos ante los requerimientos de información solicitados a las empresas, para el TEAC (14.4.89) no procede la personación de los afectados por dichos requerimientos pues no son titulares de derechos e intereses legítimos, conforme al art. 33 del RPREA, ni la actividad de la Administración que se enjuicia les afecta directamente. El TEAC entiende que la "obligación de hacer" en que consiste la cumplimiento del requerimiento no va dirigida a ellos, sin perjuicio naturalmente de que en el futuro puedan reclamar, si llega el caso, contra los acuerdos de la Administración que afectan a sus intereses. Admitir lo contrario conduciría como es obvio a consecuencias absurdas o manifiestamente irrazonables y paralizantes de la actividad de las Administraciones Públicas

Asimismo el requerimiento para la obtención de información de cuentas corrientes no es susceptible de impugnación en vía económico administrativa por parte de sus titulares ya que, según entiende el TEAC (8.7.92), el requerimiento impugnado debe configurarse para los titulares de dichas cuentas como un acto de trámite, incardinado en un procedimiento destinado a la comprobación e investigación de su situación tributaria.

Para el TEAC (2.4.92) carece de legitimación el reclamante como nuevo propietario de las fincas en virtud de escritura de adjudicación en pago de deuda, para impugnar el resultado de la comprobación de valores en relación con el inmueble objeto de compraventa en la que no interviene ni como vendedor ni como adquirente.²⁴

c) En recurso extraordinario en interés de ley.- El TS (19.9.93) estima que la reforma procesal operada por la ley 10/92 de 30 de abril ha venido a romper con el monopolio que el art. 101 LJCA reconocía a la Abogacía del Estado para acudir al recurso extraordina-

²³ El art. 31 apartado b) de la LRAP considera interesado en el procedimiento administrativo "a los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte".

²⁴ En el caso debatido la reclamación fue interpuesta por el nuevo propietario de las fincas, en virtud de una escritura de adjudicación de deuda otorgada con posterioridad a que la parte compradora practicara la autoliquidación por el ITP y AJD:

rio de apelación en interés de la ley, permitiendo que se pueda interponer a tenor del art. 103.2 b).1 de la LJCA, en su nueva redacción, por la Entidades o Corporaciones que ostente la representación y defensa del interés general o corporativo y tuviesen interés legítimo en el asunto, norma que interpretada a la luz de la exposición de motivos de la ley 10/92 permite afirmar, sin violentar su texto, que la legitimación activa para interponer este recurso excepcional viene referida tanto a las denominadas por un sector de la doctrina corporaciones sectoriales de base privada (colegios profesionales, Cámaras de Comercio e Industria etc.) como a las Entidades en general a salvo de la exclusión derivada de lo previsto en el art. 102. b) 2 de la LJCA, siempre que unas y otras ostenten la representación y defensa o, lo que es igual, la gestión del interés general comprometido, ya que únicamente entonces tales entidades podrán tener interés legítimo en el asunto.

C) SUSPENSION DEL ACTO RECLAMADO EN VIA ECONOMICO ADMINISTRATIVA

Algunos Tribunales, como ocurre con la Resolución del TEAC de 1.12.93, habían empezado a admitir que la enumeración de las garantías prevista en el art. 81.4 del RPREA no era una enumeración cerrada sino puramente enunciativa, debiendo aceptarse por la Administración cualesquiera otras (hipotecas, prendas, etc.). Asimismo el Auto del TSJ de Galicia (31.7.92) declara la total suspensión sin garantía alguna por entender que a tenor de la alegaciones no existe daño alguno para el interés general

Estos tímidos fallos judiciales, como señala Antonio F. Delgado²⁵, oscilan en sus fundamentos entre la imposibilidad de prestar garantía alguna o la de evitar perjuicios de imposible o difícil reparación. El TS (2.2.94) estima que el art. 81.4 debe ser interpretado con rigidez, en contraposición con la mayor permisibilidad de medios de garantía en los procedimientos de gestión o de recaudación, dado el carácter obligatorio de la suspensión para la Administración cuando se trata de reclamaciones económico administrativas, frente al carácter potestativo o facultativo de la suspensión para la Administración en los procedimientos de gestión o recaudación tributaria. De ahí que no pueda imponerse a la Administración la obligación de suspender mediante aportación de garantías para los casos en que tiene la facultad de hacerlo o de no hacerlo en aquellos otros en que la suspensión le viene reglamentariamente impuesta.

El TSJ Comunidad Valenciana en su Auto de 18.6.93 señala que la actual LRAP ha introducido como novedad la inejecutividad de las sanciones en tanto no se agote la vía administrativa,²⁶ entendiendo que la presunción de inocencia debe prevalecer frente a la necesidad de ejemplarizar de forma rápida mediante sanciones. En la vía judicial no pueden ofrecerse al ciudadano sancionado menores garantías que en la vía administrativa, procediendo en consecuencia acordar la suspensión de las sanciones que se impugnen, si bien con la prestación de la garantía que los Tribunales señalen.

²⁵ "La suspensión de los actos administrativos de naturaleza tributaria" Carta Tributaria núm. 194.

²⁶ El art. 138.3 establece que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. En la resolución se adoptarán en su caso las disposiciones cautelares para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva.

JURISPRUDENCIA

Existen posturas doctrinales²⁷ en este tema que intentan conciliar los intereses en juego –en nuestro caso los de la Hacienda Pública en el ejercicio de su pretensión recaudatoria y los del particular que legítimamente se oponen a ella– tomando como punto de referencia el art. 111 de la LRAP, que resulta más acorde con los postulados constitucionales referentes al derecho de la tutela efectiva, al permitir al órgano que resuelve señalar el tipo de garantía que debe prestar el recurrente o concluir que no es necesario afianzar la ejecutividad del acto impugnado.

En orden a la impugnación de sanciones, consecuencia de ilícitos tributarios, la proyección de los principios constitucionales sobre la materia, y en particular el principio de presunción de inocencia, aconsejan que la interposición del recurso frente a dichos actos se lleve a efecto sin necesidad de avalar la sanción impuesta.

Suspendida la ejecución para el TEAC (24.3.93) se mantiene durante todo el procedimiento y el importe de la caución que cubre la deuda impugnada no se ve afectada por una posible estimación parcial en primera instancia pues los fallos dictados por los TEAR que son recurridos, no son susceptibles de ejecución ni por tanto de suspensión singularizada.

La normativa jurídica del art. 122 y siguientes de la LJCA (potestad ejecutiva que permite a la Administración la autoejecución de sus actos y disposiciones) no se ha visto afectada por el art. 24.1 de la Constitución que proclama el derecho a la tutela efectiva, ni por el vigente RPREA. La medida cautelar, temporal y provisional de la suspensión de la ejecución está por la ley encaminada a evitar daños de reparación imposible o difícil que hubieran de ocasionarse caso de que después el recurrente obtuviera la anulación del acto. Así lo entiende el TS (15.3.93) cuando declara que continua vigente la suspensión acordada en vía económico administrativa hasta que no se resuelve por el Tribunal contencioso sobre la conformidad o disconformidad a derecho del acto de la Administración que alzó la suspensión acordada en vía económico administrativa.²⁸

D) EL ALCANCE DE LA PRESCRIPCION Y LA CADUCIDAD EN LA VIA DE REVISION

a) Prescripción.- La doctrina de los Tribunales ha dejado claro que el mecanismo de la prescripción, que opera plenamente en fase de gestión, también lo hace en la fase de revisión y concretamente en la vía económico administrativa.

En la Sentencia de la Audiencia Nacional (6.4.93) que viene a reiterar lo ya expuesto con fecha 2.4.92, y en las Sentencias del TS de 11.11.92 y 10.12.92 se considera que la suspensión del acto administrativo, que regula el art. 81 del RPREA, no afecta al plazo de prescripción porque se trata de una moratoria garantizada que el acreedor (Hacienda Pública de

²⁷ Vid entre otras «La suspensión del acto de liquidación tributaria ¿Automática o discrecional?» Ernesto Eseverri Martínez. Tribuna Fiscal núm. 45/94.

²⁸ En relación con la suspensión de los actos administrativos ante la jurisdicción contenciosa, recomendamos la lectura del informe 64/92 de Jose Arias Velasco, en el que se pone de manifiesto que la Administración no puede ejercitar su privilegio de ejecutividad mientras el Tribunal contencioso no haya resuelto sobre la procedencia de la suspensión.

cuya naturaleza participan los Tribunales Económico administrativos) concede al contribuyente, mientras se revisa la conformidad a derecho de la deuda exigida.

Perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor (Tribunal Económico) revisar el acto antes de que se consuma el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica que garantiza la constitución (art. 9º3) y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de la prescripción. De ahí que la Sala estime que, habiéndose paralizado el recurso de alzada ante el TEAC por causa no imputable al recurrente durante más de cinco años, ha de estimarse prescrito el derecho de la Hacienda Pública al cobro de las deudas tributarias liquidadas.

El art. 66 de la LGT determina las causas que interrumpen la prescripción la actuación administrativa,²⁹ y el TS (3.6.93) entiende que está incluido dentro de ellas la presentación de un escrito ante el TEAC (entendemos que dentro de la presentación de cualquier clase de recurso) alegando nuevos hechos y reiterando la pretensión del escrito de alzada, lo que es circunstancia interruptiva de la prescripción cuyo cómputo volverá a iniciarse como consecuencia de dicha presentación.

Para el TSJ de Canarias (20.1.93) la remisión del expediente administrativo del Tribunal Económico al órgano de gestión es una actuación administrativa interna desde el punto de vista del sujeto pasivo tributario, no susceptible de interrumpir la prescripción en su perjuicio, al tratarse de un supuesto de descoordinación administrativa que no puede redundar en perjuicio del contribuyente.

El TSJ de Castilla la Mancha (21.10.91) ha resuelto que la inactividad de un Tribunal económico imputable a la Administración del Estado, constitucionalmente distinta de la local que es la titular del derecho que se estima prescrito, no puede ser causa de que prescriba el derecho del Ayuntamiento perjudicado, salvo que hubiese sido participe en alguna forma en la iniciativa determinante de la prescripción.

Para la Audiencia Nacional (19.11.92) la prescripción de la deuda tributaria impugnada en vía económico administrativa se produce incluso cuando se hallaba suspendida su ejecución³⁰ reiterando la doctrina del TS que se recoge en la Sentencias de 25 de marzo y 27 de noviembre de 1991.

b) Caducidad.— El TS establece en Sentencia³¹ de 29.1.94 la separación conceptual

²⁹ Entre ellas se encierran cualquier acción administrativa, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase o cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

³⁰ En el Comentario que se hace sobre dicha Sentencia en Carta Tributaria, num. 193, se pone de manifiesto que TEAC ha acatado esta doctrina del TS y de la AN en la Resolución de 2.6.93.

³¹ Se refiere el caso enjuiciado a la petición de anulación de una liquidación sobre la que había logrado el obligado tributario una reducción en la cuota tributaria, de resultas de una anterior reposición interpuesta sobre el mismo asunto. El TS estima que, de no renunciar implícitamente a esta ventaja, no puede pretender también en vía jurisdiccional -por prescripción del derecho a liquidar o por caducidad del procedimiento de ejecución- la anulación de la parte material de liquidación de que ha partido.

JURISPRUDENCIA

existente entre la caducidad y otras instituciones que ponen fin al procedimiento económico administrativo.³²

Si bien la caducidad tiene lugar cuando, paralizado el procedimiento por causa imputable al interesado, éste no remueve el obstáculo que impide su prosecución en el plazo que la ley señala, a pesar de haber sido requerido para ello por aquélla, la jurisprudencia ha admitido la caducidad del procedimiento económico administrativo por causas imputables a la Administración, si bien es necesario que se practique un acto expreso de requerimiento dirigido a ella, ya que no puede admitirse que la caducidad obre de forma automática.³³

Para el TS la Administración no tiene obligación perentoria de ejecutar un acto recurrido y en caso de reclamación no puede apreciarse caducidad del procedimiento por la no ejecución del acto objeto de recurso. Dado que ni el TEAC ni el TEAR promovieron por instancia del interesado medida alguna exigiendo durante la pendencia del recurso contencioso administrativo la ejecución de la resolución económico administrativa, no cabe que la entidad actora, una vez concluso el proceso jurisdiccional, arguya que se ha incurrido en la caducidad del procedimiento por causa imputable a la Corporación.

A los efectos de la prescripción por haber transcurrido más de 5 años sin que por parte de la reclamante y la Administración³⁴ se produjera una actuación administrativa, el TS recuerda que los procedimientos caducados, según establece el art. 114.3 del RPREA, (en la misma línea el art. 92 de la LRAP) no interrumpen el plazo de prescripción, lo que implica, a sensu contrario, que sí lo interrumpen los procedimientos caducados, cualquiera que sea su duración.

E) EL RECUSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Especial importancia tiene el Auto del TSJ Madrid de 4.2.94 que resuelve las dudas planteadas sobre la aplicación de lo dispuesto en el art. 110.3 de la LRAP.³⁵ Para el Tribunal dicha norma no es formalista sino finalista, lo que quiere decir que la omisión es subsanable y atendida su finalidad, cual es que la Administración sepa que su actuación se impugna ante la jurisdicción contenciosa administrativa, aquélla ha quedado cumplida con la petición del expediente administrativo que la Sala había dirigido al TEAR de Madrid. Así ha quedado subsanada la

³² En la prescripción extintiva el silencio de dicha relación durante el plazo determinando por la ley significa la extinción de la deuda u obligación y, por tanto, la del correspondiente derecho de crédito de la Administración. La caducidad o decadencia de derechos presupone la temporalidad congénita de los mismos y su sujeción a un plazo extintivo, fijado por la ley o por la voluntad de los particulares, que si no se ejercen dentro del mismo, pierden su virtualidad. La preclusión, como variedad de la modalidad anterior, implica la fijación de breve plazo perentorio que, una vez vencido, no puede practicarse el acto respectivo.

³³ La caducidad, frente a la prescripción que opera ope legis, exige una declaración expresa de la Administración.

³⁴ En este caso el TS vuelve a recordar que la Administración Local es constitucionalmente distinta de la Administración del Estado en que se incardinan los Tribunales Económico Administrativos.

³⁵ Dicho artículo establece que "la interposición del recurso contencioso administrativo contra actos que ponen fin a la vía administrativa requerirá comunicación previa al órgano que dictó el acto impugnado".

carencia por parte del recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 11.3 de la LOPJ en el que se dispone que la pretensiones de las partes sólo podrán desestimarse por motivos formales cuando el defecto fuese insubsanable o no quedare debidamente subsanado.

Para el TSJ de Cantabria (28.10.93) el hecho de que el actor presentara un escrito en el Ayuntamiento con fecha 10 agosto 1992 en el que solicitaba el aplazamiento de pago de la deuda, cuando el recurso de reposición había sido desestimado con fecha 20 de julio del mismo año, no permite extraer una consecuencia distinta en cuanto al cómputo de los dos meses para la formulación del recurso contencioso administrativo, establecido por el art. 58 de la LJCA, ya que al acto administrativo impugnado es el que desestima la petición en cuanto al fondo del asunto. El hecho de que se haya solicitado el aplazamiento y que, señaladas las deficiencias de que adolece la petición, una vez subsanadas se estime dicha petición de aplazamiento, no cabe entender que se haya querido formular reclamación contra un acto que al administrado le es favorable, como se hace constar en el escrito de interposición del recurso.

F) EXTENSION DE LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA

a) En cuanto a las cuestiones planteadas

En el proceso económico administrativo –frente al principio dispositivo y de aportación de parte– se atribuye a los órganos la facultad de revisar las cuestiones que ofrezca no sólo el expediente de gestión sino el de reclamación, hayan sido o no planteadas por los interesados.³⁶

Para el TSJ Cataluña (27.11.90) la facultad que el RPREA concede en su art. 44 a los Tribunales de esta vía para revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y reclamación, hayan sido o no planteadas por el interesado, no permite que aquellos resuelvan concediendo al reclamante más de lo pedido por él, incurriendo en incongruencia “ultra petita” la resolución que lo conceda, lo que determina su invalidez y nulidad.

El TSJ de Madrid (10.11.93) en aras de pronunciar una sentencia correcta y congruente y haciendo uso de la facultad que le confiere el art. 43 de la LJCA, plantea la cuestión a las partes de la posible nulidad de la actuación de apremio contra quien es únicamente sustituto del contribuyente, al no haberse notificado la correspondiente liquidación al contribuyente propiamente dicho. Aunque el Ayuntamiento dio su peculiar versión del problema, al haber guardado la parte recurrente silencio absoluto, el Tribunal no puede pronunciarse sobre otros extremos que los efectivamente alegados por la recurrente, lo que comporta por tanto su desestimación.

El TS (18.6.93 y 28.2.94 entre otras) siguiendo lo manifestado por reiterada jurisprudencia estima que, si bien la partes no pueden plantear temas nuevos ante la jurisdicción contenciosa, para no alterar su función revisora respecto de la actuación administrativa, nada impi-

³⁶ En el orden procesal privado el objeto del proceso ha de versar sobre lo que el demandante ha querido y en los límites por él señalados.

JURISPRUDENCIA

de que puedan aducirse nuevos fundamentos jurídicos en apoyo de sus pretensiones, siendo por tanto necesario distinguir entre cuestión nueva, como ocurre con los supuestos de hecho y motivos o fundamentos nuevos como ocurre con los razonamientos jurídicos.

Como en el recurso de reposición se solicitaba únicamente la declaración de exención, mientras que en el suplico de la demanda del recurso contencioso se pedía la nulidad de determinadas actuaciones, se produce una auténtica desviación procesal que no se desvanece ni por la presentación extemporánea de los denominados escritos de ampliación del recuso de reposición, ni por la alegación formulada por la parte de que lo pretendido en ambas instancias era la anulación de las resoluciones impugnadas y de las liquidaciones del impuesto aprobadas por las mismas, pues los efectos de su admisibilidad en una u otra vía hubieran sido muy distintos.

b) En cuanto a la comprobación de valores.–

Para el TEAC (22.7.92) la función revisora de los Tribunales Económico Administrativos en materia de valoraciones se limita a velar por la corrección del procedimiento evaluatorio, esto es: si se realiza mediante dictamen pericial, si está suficientemente motivado y si los peritos son idóneos (con título adecuado a la naturaleza de los bienes a valorar). Por el contrario a tales Tribunales les esta vedado juzgar sobre el acierto o desacierto de las valoraciones en sí.

Para el TSJ Murcia (29.7.92) la comprobación de valores ha de efectuarse individualmente ya que tanto los datos físicos o jurídicos como los cálculos de valoración son fiscalizables por esta jurisdicción, ya que de otro modo, se produce la indefensión del ciudadano.

Para el TS (18.3.91) como ha declarado en reiteradas Sentencias (y también ha exigido frecuentemente el TEAC) las valoraciones que realicen los Peritos en los expedientes de comprobación han de ser fundamentadas para que puedan ser aceptadas o impugnadas por los ciudadanos y, en su caso, fiscalizadas por los órganos de la Administración y en su día por esta jurisdicción contenciosa.

G) OTROS TEMAS PROCESALES

a) Competencia de los Tribunales por razón de la cuantía³⁷

Son numerosas las Sentencias del TS (20.10.93; 21.6.93; 29.6.93; 1.7.93; 14.7.93) en las que se establece que la competencia funcional para conocer el recurso de apelación por razón de la cuantía de las pretensiones ejercitadas,³⁸ debe tener en cuenta cada una de las liqui-

³⁷ La competencia del TEAR en única o primera instancia y la del TEAC dependen de que la cuantía de la reclamación exceda o no con carácter general de 3.000.000 o de 50.000.000 ptas de valor o base imponible, si se trata de actos de comprobación de valor o fijación de la base. En la reclamación comprensiva de dos o más actos administrativos la cuantía es la del acto que la tenga más elevada (art. 51 del RPREA y R. del TEAC de 27.6.89)

³⁸ Para la Sala este pronunciamiento, de conformidad con lo dispuesto en el art. 8 de la LJCA, debe ser emitido incluso de oficio.

daciones autónomas, que hayan sido acumuladas, que deben funcionar procesalmente con independencia de las demás, sin que puedan comunicar a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación.

Asimismo, son numerosas las sentencias del TS (14.2.94; 5.6.93; 16.6.93; 26.6.93) que establecen para la determinación de la cuantía tener en cuenta el débito principal pero no los recargos, las costas, ni cualquier otra clase de responsabilidad.

Para el TS (4.10.93) en ningún caso se considerará como de cuantía inestimable aquellas reclamaciones que se refieran a actos administrativos en los que exista concretada una cantidad como base imponible o como importe de una liquidación practicada, sin que las partes litigantes puedan modificar dicha cuantía, con objeto de acceder a un recurso que la Ley no concede.

b) Alegaciones

Para el TEAC (9.3.93) la omisión del trámite de alegaciones en primera instancia no provoca indefensión, por lo que por economía procesal no procede acordar la reposición de las actuaciones

Para el TEAC (27.10.93) es improcedente la puesta de manifiesto para alegaciones interpuesto el recurso de alzada ante el TEAC, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 131 del RPREA, dejando a salvo las excepciones reguladas por el RPREA.³⁹

c) Recurso extraordinario de Revisión.

Para el TEAC (28.7.93) el recurso extraordinario de revisión constituye un remedio excepcional que no puede ser ejercitado ni aceptado sino en aquellos casos que concurra alguna de las causas expresa y taxativamente señaladas en el art. 137. uno) del RPREA, figurando entre ellas la de que al dictar los actos se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente. Tiene tal carácter la aportación de certificaciones distintas sobre una misma cuenta y la existencia de un error en una división efectuada.

Para la A.N. (22.10.92)⁴⁰ admitiendo que de acuerdo con las tesis usualmente sustentadas se requiere que el documento fuese de fecha anterior a la resolución del expediente, en el caso debatido se admite un documento posterior al tratarse de una situación excepcional ya que

³⁹ Dichas excepciones se refieren al recurso de alzada en expedientes que hayan comparecido más interesados que el recurrente (art. 132.3 tres del RPREA,) y permitir el recibimiento a prueba cuando no hubiera podido practicarse en la primera instancia toda o parte de la que se hubiera propuesto. (art. 134 b) del RPREA)

⁴⁰ Según hace constar Clemente Checa González, en su artículo sobre la "Admisibilidad del recurso extraordinario de revisión pese a interponerse éste en base a una sentencia dictada con posterioridad al acto impugnado" (Actualidad Tributaria núm. 37 Oct. 93), la Sentencia de 18.7.86 de la Audiencia Nacional admitió, en un recurso extraordinario de revisión, una O.M. y unas instrucciones del Ministerio de Hacienda, posteriores al acto objeto de revisión, que incorporaban una interpretación favorable.

JURISPRUDENCIA

la inexistencia del documento era debido a la imposibilidad de obtenerlo.⁴¹ Recordemos que la LRAP, en su art. 118.1, admite la interposición de recurso extraordinario de revisión cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución, aunque sean posteriores, siempre que evidencien el error de la resolución recurrida.

d) Silencio Administrativo

Para el Tribunal Constitucional (21.1.86) el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previo los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración. No puede calificarse como razonable la interpretación que computa el plazo para recurrir contra la desestimación de un recurso de reposición por silencio administrativo, como si se hubiera producido una resolución expresa, notificada con todos los requisitos legales, siendo por tanto aplicable en este caso el régimen correspondiente a las notificaciones defectuosas.⁴²

El Tribunal Supremo (25.3.93), después de reconocer los argumentos a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, considera aplicable en la resolución presunta por silencio administrativo el régimen contenido en el art. 79.4 de la antigua LPA, vigente en el caso debatido, por considerar que en dicha resolución se contiene el texto íntegro del acto en la medida que el administrado puede entender que su recurso ha sido desestimado en todos sus puntos.

Dado que el art. 108 del RPREA fija el plazo preclusivo de un año para entender desestimado cualquier recurso interpuesto en esta vía, el plazo para recurrir está fijado en el art 82. puntos 4 y 5 del RPREA que reproducen literalmente los punto 3 y 4 del artículo 79 de la LPA.

Ignacio Lario García⁴³ aboga por considerar que sin necesidad de derogación expresa por ley, debería aplicarse por la Administración y por los Tribunales el régimen de notificaciones defectuosas, contenido art. 58.3 de la LRAP⁴⁴ en aras del perfeccionamiento del procedimiento económico administrativo para tratar de hacerlo cada día más justo.

De todo lo expuesto, intentando aunar las peticiones formuladas por la doctrina como consecuencia de la reforma de la Ley de Régimen Local y la Ley de Reforma de las Administra-

⁴¹ La Sentencia contempla el caso de unas hijas de una unión no matrimonial en el momento de practicarse las liquidaciones por el Impuesto de Sucesiones y sin posibilidad de obtener el documento acreditativo correspondiente, ya que se trataba de una situación que jurídicamente no estaba protegida hasta la entrada en vigor de la ley 11/81 de 13 mayo, que modifica el Código Civil.

⁴² Con la antigua ley de Procedimiento Administrativo las notificaciones defectuosas surtían efecto a partir de la fecha en que se hacía manifestación expresa en tal sentido por el interesado, de conformidad con lo dispuesto en el art. 79.3, mientras que el art. 79.4 fijaba un plazo preclusivo de seis meses para aquellas notificaciones defectuosas en las que sin embargo constaba el texto íntegro del acto administrativo .

⁴³ "El silencio en vía económico administrativa: plazo para recurrir según la jurisprudencia y la nueva legislación administrativa". Dictamen publicado en la Revista Impuestos.

⁴⁴ Dicho artículo sólo hace referencia a las notificaciones defectuosas para decir que "surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución, o acto objeto de la notificación o interpongan el recurso procedente" sin que permanezca la diferencia a que se ha hecho referencia en la llamada 40 entre los apartados 3 y 4 del art. 79 de la antigua ley de Procedimiento Administrativo.

ciones Públicas, así como los problemas puestos de manifiesto a lo largo de las páginas anteriores, se formulan las siguientes

CONCLUSIONES:

PRIMERA.- A fin de evitar las importantes demoras que se producen en la resolución de las reclamaciones la vía administrativa debería ser optativa tanto en materia de Haciendas Locales como de imposición estatal, de manera que quienes lo deseen puedan acceder directamente y sin mayores dilaciones a la tutela judicial

SEGUNDA.- Mientras la vía económico administrativa siga siendo un procedimiento especial, existirán problemas interpretativos en muchas materias entre las cuales destacamos el concepto de interesado dada la nueva definición que hace la LRAP, el tratamiento dado a la notificación del silencio administrativo y la suspensión de los actos de liquidación tributaria.

TERCERA.- En aras de facilitar la suspensión de los actos administrativos impugnados en vía de recurso de reposición, reclamación económico administrativa y vía contenciosa, debería suspenderse la ejecución de los actos de liquidación tributaria extendiendo las garantías a los medios que señala el vigente Reglamento General de Recaudación.

CUARTA.- La actual LRAP ha introducido como novedad la inejecutividad de las sanciones en tanto no se agote la vida administrativa, entendiendo que la presunción de inocencia debe prevalecer frente a la necesidad de ejemplarizar de forma rápida mediante sanciones. En la impugnación de sanciones, consecuencia de ilícitos tributarios, la proyección de los principios constitucionales sobre la materia, y en particular el principio de presunción de inocencia, aconsejan que la interposición del recurso frente a dichos actos se lleve a efecto sin necesidad de avalar la sanción impuesta.

QUINTA.- Siguiendo la línea marcada por la LRAP debería admitirse con carácter general la interposición de recurso extraordinario de revisión cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución, aunque sean posteriores a la resolución del expediente, siempre que evidencien el error de la resolución recurrida.

SINTESIS DE JURISPRUDENCIA

A) ACTOS RECLAMABLES

De conformidad con lo dispuesto en el art. 42.1 del RPREA y art. 165 de la LGT cabe extraer como características fundamentales de los actos reclamables en vía económico administrativa las siguientes: a) que su contenido sea el propio de la materia económico administrativa; b) que sea definidor de derechos y obligaciones; c) que si es acto de trámite decida, además, directa o indirectamente el fondo del asunto o ponga fin al procedimiento de gestión; d) que no reuniendo las características segunda y tercera, esté comprendido en alguno de los supuestos citados en el art. 165 de la LGT y 42 del RPREA o haya sido declarado expresamente impugnabile.(TEAC 22.9.93)

JURISPRUDENCIA

Sin perjuicio de que el art. 4, OM 10.5.89 (ayudas nacionales para adaptación de buques) haga mención al recuso económico administrativo, el TEAC no puede atribuirse la competencia y entrar a conocer de la expresada cuestión de fondo, cuando por su naturaleza ésta corresponde a la jurisdicción contenciosa administrativa previo agotamiento en su caso de los recursos administrativos ordinarios previstos en la LRAP. (TEAC 5.10.93)

No es competencia de la jurisdicción contenciosa conocer cuestiones civiles implicadas en la impugnación de un acto de gestión, al no ser cuestiones prejudiciales o incidentales sino cuestiones civiles encomendadas a la Jurisdicción civil como declara el art. 51 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (TS 7.3 .92).

Al no reunir la resolución impugnada los requisitos exigidos por el art. 37 de la LJCA la Sala Jurisdiccional carecía de jurisdicción y debió declararlo así. No habiéndolo hecho procede hacer este pronunciamiento declarando nulo todo lo actuado a partir de la Resolución del TEAP, que debe ser notificada nuevamente a la entidad indicando que contra ella cabe recurso de alzada ante el TEAC, a interponer en el plazo de 15 días según el art. 132 del RPREA. (TS 1.2.93 13.10.93 18.5.93)

Actos de trámite

Los requerimientos de información dictados por la Administración no son susceptibles de reclamación en vía económico administrativa porque son actos de trámite cuyas infracciones, al dictarlos, constituyen vicios de procedimiento que de acuerdo con lo prevenido en el art. 41.2 del RPREA no pueden hacerse valer autónomamente sino en el momento de la impugnación de la resolución que ponga fin al procedimiento, no resuelven el fondo de la cuestión ni directa ni indirectamente ni suponen la existencia de un acto administrativo que remate el procedimiento de gestión tributaria y no impide su continuación por sus trámites normales hasta llegar a la resolución susceptible de reclamación. (TEAC 22.9.93)

No es susceptible de recurso de alzada ante el TEAC la resolución de una cuestión incidental promovida contra la providencia de una suspensión de procedimiento ni el acuerdo que la ratifica, que no ponen fin a la reclamación que continúa normalmente sin incidir para nada en la instrucción del expediente .(TEAC 6.10.92) El incidente sobre la admisión de garantías para la suspensión del acto administrativo resulta directamente impugnable en la vía contenciosa.(TS 2.2.94)

No cabe interponer reclamación económico administrativa contra las actas de la Inspección en tanto no se haya practicado por la misma liquidación definitiva al constituir las Actas e informes inspectores del Actuario una mera propuesta, no reclamable por inexistencia entonces de acto administrativo. (TEAC 9.6.93) La diligencia extendida por los inspectores que están comprobando a un contribuyente para con la firma de la misma dejar constancia de que las actuaciones inspectoras no se han interrumpido por mas de seis meses, constituye un acto de trámite no impugnable en vía económico administrativo. (TEAC 1.4.92)

La acumulación es un acto de trámite que requiere un acuerdo del Tribunal económico administrativo por el que se acceda o deniegue, no procediendo recurso alguno contra este acta ya que tal denegación no puede tacharse de nulidad por no ir motivada al ser un acto de trámite que no limita los derechos subjetivos, ni tampoco constituir otra causa de las regula-

das en el art. 43 de la ley de Procedimiento Administrativo (hoy 54) por las que se exige motivación. (TEAC 22.4.92)

Ingresos a cuenta, autoliquidaciones y retenciones

Los plazos para reclamar previstos en el RPREA sólo pueden oponerse al interesado cuando se han recogido en los documentos autoliquidatorios junto con los medios de impugnación (TS 27.6.93)

La autoliquidación no se puede transformar por el transcurso del plazo de prescripción en una liquidación definitiva que produzca un nuevo acto a partir del cual pueda recurrirse la autoliquidación.

La única vía para impugnar ésta es el art. 121 del RPREA instando a la Administración para que la rectifique y a partir de ahí recurriendo el acto expreso o presunto. TEAC (4.6.92)

No es admisible la equiparación entre autoliquidaciones y los actos de repercusión tributaria ya que el repercutido es ajeno a la relación tributaria derivada de la operación. Si la Administración sustituye las liquidaciones practicadas por funcionarios técnicos por actos de repercusión tributaria debe exigir los mismos requisitos de las liquidaciones y entre ellos señalar los medios de impugnación y plazos. En otro caso el plazo previsto en el art. 122 del RPREA debe entenderse que comienza a partir del momento en que, dándose por enterado, utiliza la vía impugnatoria pertinente. (A N 6.10.93)

Si bien el art. 123 del RPREA silencia los ingresos a cuenta de carácter tributario, procede entrar a conocer de dicha cuestión y ello en razón de que no pueden negarse los efectos análogos que al final producen las retenciones como el resarcimiento de los ingresos a cuenta, consistentes, a estos efectos, en producir un descuento o merma de la cantidad satisfecha a los empleados. (TEAR La Rioja 30.11.93)

Actos firmes dictados en aplicación de norma declarada ilegal

No puede admitirse la pretensión de beneficiarse de la resolución favorable de un recurso en el que el interesado no fue parte, cuya sentencia anuló el acto impugnado fundándose en que la disposición en que él mismo se había amparado no era conforme a derecho. (TS12.11.92)

La impugnación indirecta de los actos administrativos ha de fundarse necesariamente en la ilegalidad del contenido sustantivo de la norma reglamentaria en cuya aplicación se dictaron sin que quepa invocar infracciones formales en el procedimiento seguido para su elaboración. (TS 20.7.93)

Actos de las Haciendas Locales

La ley 39/88 limita la competencia de los órganos económico-administrativos a la vía de los actos aprobatorios de la delimitación de suelo, ponencia de valores y fijación de valores catastrales y en consecuencia excluye de aquella vía las impugnaciones de actos liquidatorios del nuevo impuesto que deberán suscitarse directamente por la jurisdicción ordinaria. (TEAC 5.5.93)

JURISPRUDENCIA

Las actualizaciones del valor catastral previstas en las Leyes de Presupuestos no son susceptibles de notificación y reclamables en vía económico administrativa.(TEAC 10.11.93)

Revisión condonación de sanciones

La exclusión de recurso contra las resoluciones que denieguen la condonación de sanciones contenida en el art. 128.3 del RPREA no alcanza más que a la propia vía administrativo, pero no al acceso a la tutela efectiva de los Juzgados y Tribunales. (TSJ de Cataluña 29.9.93)

LEGITIMACION PARA RECLAMAR

El concepto de interés como presupuesto de la legitimación para recurrir se ha extendido por el juego conjunto de los artículos 162.1 b) de la CE; 28 1.a) de la LJCA; 156 RGR; 32.1 b) RPREA y 31 núm.1 apartado. a) y c) y 2 LRAP a lo que con más precisión se titula interés legítimo, concepto mucho más amplio que el empleado por alguno de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas que, por la situación en que se encuentran, por un circunstancia de carácter personal o por ser destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados, tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales incidan en ámbito de su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato. (TS 19.9.93)

El requerimiento para la obtención de información de cuentas corrientes no es susceptible de impugnación en vía económico administrativa por parte de los titulares de dichas cuentas. TEAC (8.7.92),

Carece de legitimación el reclamante como nuevo propietario de las fincas en virtud de escritura de adjudicación en pago de deuda, para impugnar el resultado de la comprobación de valores en relación con el inmueble objeto de compraventa en la que no interviene ni como vendedor ni como adquirente. (TEAC 2.4.92)

Recurso en interés de ley.

La reforma procesal operada por la ley 10/92 de 30 de abril ha venido a romper con el monopolio que el art. 101 LJCA reconocía a la Abogacía del Estado para acudir al recurso extraordinario de apelación en interés de la ley, permitiendo que se pueda interponer a tenor del art. 103 de la LJCA, en su nueva redacción por la Entidades o Corporaciones que ostenten la representación y defensa del interés general o corporativo y tuviesen interés legítimo en el asunto, norma que viene referida tanto a las denominadas por un sector de la doctrina corporaciones sectoriales de base privada (colegios profesionales, Cámaras de Comercio e Industria etc.) como a las Entidades en general. (TS 19.9.93)

SUSPENSION DEL ACTO RECLAMADO EN VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA

El art. 81.4 del RPREA debe ser interpretado con rigidez, dado el carácter obligatorio de la suspensión para la Administración cuando se trata de reclamaciones económico adminis-

trativas, frente al carácter potestativo o facultativo de la suspensión para la Administración en los procedimientos de gestión o recaudación tributaria. (TS 2.2.94)

En la vía judicial no pueden ofrecerse al ciudadano sancionado menores garantías que en la vía administrativa, procediendo en consecuencia acordar la suspensión de las sanciones que se impugnen, si bien con la prestación de la garantía que los Tribunales señalen. (TSJ Comunidad Valenciana A. 18.6.93)

Suspendida la ejecución se mantiene durante todo el procedimiento y el importe de la caución que cubre la deuda impugnada, no se ve afectada por una posible estimación parcial en primera instancia pues los fallos dictados por los TEAR que son recurridos no son susceptibles de ejecución ni por tanto de suspensión singularizada. (TEAC 24-3.93)

Continúa vigente la suspensión acordada en vía económico administrativa hasta que no se resuelve por el Tribunal. La normativa jurídica del art. 122 y siguientes de la ley reguladora de la jurisdicción contenciosa (potestad ejecutiva que permite a la Administración la autoejecución de sus actos y disposiciones) no se ha visto afectada por el art. 24.1 de la Constitución que proclama el derecho a la tutela efectiva, ni por el vigente RPREA. (TS 15.3.93)

PRESCRIPCION Y CADUCIDAD

La suspensión del acto administrativo que regula el art. 81 del RPREA no afecta al plazo de prescripción, porque se trata de una moratoria garantizada que la Hacienda Pública concede al contribuyente mientras revisa la conformidad a derecho de la deuda exigida. (AN 6.4.93; 2.4.92; 11.11.92)

La presentación de un escrito ante el TEAC alegando nuevos hechos y reiterando la pretensión del escrito de alzada es circunstancia interruptiva de la prescripción cuyo cómputo volverá a iniciarse como consecuencia de dicha presentación (TS 3.6.93) (*14 con comentario).

La remisión del expediente administrativo del Tribunal Económico al órgano de gestión es una actuación administrativa interna desde el punto de vista del sujeto pasivo tributario, no susceptible de interrumpir la prescripción en su perjuicio. (TSJ de Canarias 20.1.93)

La inactividad de un Tribunal económico, imputable a la Administración del Estado, no puede ser causa de que prescriba el derecho del Ayuntamiento perjudicado. (TSJ de Castilla la Mancha. 21. 10.91)

La prescripción de la deuda tributaria impugnada en vía económico administrativa se produce incluso cuando se hallaba suspendida su ejecución. (A.N. 19.11.92)

Para que se produzca la caducidad del procedimiento económico administrativo por causas imputables a la Administración es necesario que se practique un acto expreso de requerimiento dirigido a ella, ya que no puede admitirse que la caducidad obre de forma automática. (TS 29.1.94)

EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

La exigencia del art. 110.3 de la LRAP (la interposición del recurso contencioso administrativo contra actos que ponen fin a la vía administrativa requerirá comunicación previa al órga-

JURISPRUDENCIA

no que dictó el acto impugnado) no es formalista sino finalista. Esto quiere decir que la omisión es subsanable y atendida su finalidad, cual es que la Administración sepa que su actuación se impugna ante la jurisdicción contenciosa administrativa, aquélla ha quedado cumplida con la petición del expediente administrativo que la Sala había dirigido al TEAR de Madrid. (Auto TSJ Madrid 4.2.94)

El hecho de que el actor presentara un escrito en el Ayuntamiento con fecha 10 agosto 1992 en el cual solicitaba el aplazamiento de pago de la deuda, cuando el recurso de reposición fue desestimado con fecha 20 de julio del mismo año, no permite extraer una consecuencia distinta en cuanto al computo de los dos meses para la formulación del recurso contencioso administrativo, establecido por el art. 58 de la Ley 27.12.56. (TSJ de Cantabria 28.10.93)

EXTENSION DE LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA

En las cuestiones planteadas

La facultad que el RPREA concede en su art. 44 a los Tribunales de esta vía para revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y reclamación, hayan sido o no planteadas por el interesado no permite que aquellos resuelvan concediendo al reclamante más de lo pedido por él, incurriendo en incongruencia «ultra petita» la resolución que concede lo que determina su invalidez y nulidad. (TSJ Cataluña 27.11.90)

La partes no pueden plantear temas nuevos ante la jurisdicción contenciosa para no alterar la función revisora de ésta respecto de la actuación administrativo, pero nada impide que puedan aducirse nuevos fundamentos jurídicos en apoyo de sus pretensiones, siendo por tanto necesario distinguir entre cuestión nueva –supuestos de hecho– y motivos o fundamentos nuevos-razonamientos jurídicos. (TS 18.6.93)

Al haber guardado la parte recurrente silencio absoluto ante la cuestión de nulidad planteada, el Tribunal no puede pronunciarse sobre otros extremos que los efectivamente alegados por la recurrente, lo que comporta por tanto su desestimación. (TSJ de Madrid 10.11.93)

Comprobación de valores.

La función revisora de los Tribunales Económico administrativos en materia de valoraciones se limita a velar por la corrección del procedimiento evaluatorio. Por el contrario, a tales Tribunales les está vedado juzgar sobre el acierto o desacierto de las valoraciones en sí. (TEAC 22.7.92)

La comprobación de valores ha de efectuarse individualmente ya que tanto los datos físicos o jurídicos como los cálculos de valoración son fiscalizables por esta jurisdicción. De otro modo, se produce indefensión al ciudadano. (TSJ Murcia 29.7.92)

Las valoraciones que realicen los Peritos en los expedientes de comprobación han de ser fundamentadas para que puedan ser aceptadas o impugnadas por los ciudadanos y, en su caso, fiscalizadas por los órganos de la Administración y en su día por esta jurisdicción contenciosa. (TS 18.3.91)

OTRAS CUESTIONES PROCESALES**Competencia de los Tribunales por razón de la cuantía**

La competencia funcional de esta Sala para conocer el recurso de apelación por razón de la cuantía de las pretensiones ejercitadas, debe tener en cuenta cada una de las liquidaciones autónomas, que hayan sido acumuladas, que deben funcionar procesalmente con independencia de las demás, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación. (TS 20.10.93; 21.6.93; 29.6.93; 1.7.93; 14.7.93)

Para la determinación de la cuantía ha de tenerse en cuenta el débito principal pero no los recargos, las costas, ni cualquier otra clase de responsabilidad. (TS 14.2.94; 5.6.93; 16.6.93; 26.6.93)

En ningún caso se considerara como de cuantía inestimable aquellas reclamaciones que se refieran a actos administrativos en los que exista concretada una cantidad sin que las partes litigantes puedan modificar dicha cuantía, con objeto de acceder a unos recursos que la Ley no concede. (TS 4.10.93)

Alegaciones.

La misión del trámite de alegaciones en primera instancia no provoca indefensión, por lo que por economía procesal no procede acordar la reposición de las actuaciones (TEAC 9.3.93)

Es improcedente la puesta de manifiesto para alegaciones en segunda instancia ante el TEAC –interpuesto en recurso de alzada– de acuerdo con lo dispuesto en el art. 131 del RPREA, dejando a salvo las excepciones que no tienen nada que ver con el presente expediente. (TEAC 27.10.93)

Recurso extraordinario de Revisión.

El recurso extraordinario de revisión constituye un remedio excepcional que no puede ser ejercitado ni aceptado sino en aquellos casos que concurra alguna de las causas expresa y taxativamente señaladas en el art. 137.uno) figurando entre ellas la de que al dictar los actos se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente. (TEAC 28.7.93)

Notificaciones en el silencio administrativo

Es aplicable el régimen contenido en el art. 79.4 de la antigua LPA vigente en el caso debatido, en la resolución presunta por silencio administrativo, por considerar que en dicha resolución se contiene el texto íntegro del acto en la medida que el administrado puede entender que su recurso ha sido desestimado en todos sus puntos. (T.S. 25.3.93).

JURISPRUDENCIA

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL 28 DE JUNIO DE 1994

Antonio CAYON GALIARDO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Director del Gabinete de Estudios de la AEDAF

I. RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES

Con ocasión de dos recursos planteados ante el Tribunal Supremo dirigidos contra determinados preceptos del Reglamento General de Recaudación de 1990 (en ellos se atribuían a los órganos de recaudación ciertas facultades de investigación de las cuentas corrientes y demás operaciones bancarias, más amplias que las contenidas en el artículo 111.3 de la LGT en la redacción vigente al tiempo de dictarse el RGR) los demandantes y el propio Tribunal entendieron que podría haberse producido una vulneración de la CE.

Sin embargo, los preceptos a que se remitía el litigio, tendrían cobertura legislativa suficiente conferida posteriormente a la publicación del RGR por cuanto los artículos 111 y 128 de la LGT se la otorgarían, dado que por la Ley de Presupuestos Generales del Estado 31/1991, de 30 de diciembre, se había conferido nueva redacción a los citados artículos de la Ley General Tributaria en el sentido de conferirles una redacción semejante a la del RGR pero, en esta ocasión, con rango de Ley formal. Con ello, a consecuencia de la elevación de rango de aquellos contenidos normativos, se podría salvar la objeción de que un Reglamento afectase a derechos fundamentales sin fundamento legislativo previo.

Pero ante esta nueva redacción de la LGT, dada por una Ley de Presupuestos, se suscitan ante el TC dos cuestiones de inconstitucionalidad por la Sala tercera del Tribunal Supremo (n.º 2664/92 y n.º 2871/92). Ambas cuestiones son objeto de acumulación por Auto del Tribunal Constitucional.

En ambas se viene a plantear una fundamentación jurídica semejante al considerarse posiblemente vulnerados los artículos 18º 1 y 4 (violación de la intimidad personal y familiar) y el 134º 2 (contenido limitado de la Ley de Presupuestos) del texto constitucional.

JURISPRUDENCIA

II. LAS CUESTIONES A DEBATE

Aunque tras esta presentación se recoge el texto de la Sentencia, sólo a nuestros efectos expositivos adelantaremos que, según nuestro juicio, son tres las cuestiones que se plantean en el presente asunto como temas principales. A saber:

A.— El juicio de relevancia que surge al ser el objeto litigioso ante el Tribunal Supremo determinados preceptos del Reglamento General de Recaudación de 1990 y, sin embargo, plantearse la cuestión de inconstitucionalidad sobre una ley posterior cual es la Ley de PGE para 1992.

Esta dificultad queda resuelta a causa de la acumulación de cuestiones a que antes nos hemos referido, pues la segunda de ellas, al ser posterior, salva el problema que hubiera podido ser previo para la resolución del primer asunto.

B.— La vulneración del artículo 18º de la Constitución española que, tras ser objeto de amplísima argumentación por parte de los intervinientes en el proceso, sin embargo no es posteriormente objeto de examen por el Tribunal dado que el intérprete de la Constitución, al estimar la demanda en base al punto siguiente (violación del artículo 134º 2 de la CE), no entra ya en examinar si las modificaciones realizadas por la Ley de PGE en la LGT son contrarias al artículo 18º a que estamos haciendo referencia. (Véase el Fdto. jur. 4º).

C.— La vulneración del artículo 134º 2 y del artículo 9º (principio de seguridad jurídica) aunque este precepto último, si bien lo menciona el Tribunal Supremo en el planteamiento de la cuestión, sin embargo el Tribunal Constitucional no entra en su posible incidencia en el caso.

Será precisamente este el precepto que el Tribunal Constitucional considera infringido y ello de acuerdo con un razonamiento que resumimos escuetamente, dado que más extensamente se inserta en estas páginas en los propios términos de la sentencia.

En primer lugar señalaremos que en el fallo no se expresan los preceptos vulnerados.

En segundo lugar, el Tribunal entiende que existe una total similitud de problemas con los suscitados en la STC 76/1992 (Similitud que rechaza frontalmente el voto particular del magistrado D. Vicente Gimeno Sendra).

En tercer lugar, en el fundamento jurídico 3º, in fine, lugar en el que se aprecia la nulidad de los «preceptos enjuiciados» sólo encontramos una mención expresa al art. 134º 2 de la CE aunque se contenga también una mención indirecta a la «certeza jurídica y normativa» y a la «intimidad personal y familiar».

III. LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA

Una de las cuestiones que viene siendo del máximo interés en los fallos del TC consiste en el examen de los efectos o consecuencias de las sentencias por él dictadas, pues la impresión generalizada entre los profesionales y los estudiosos es que los fallos estimativos y declarativos de nulidad se producen de tal manera –bien por retraso, bien por propia voluntad del Tribunal– que la ineficacia de la declaración es total para la aplicación del Derecho tributario, de suerte que tanto el Legislador como la Administración acaban actuando en la total impu-

nidad cuando lo hacen bien en los cauces de la Constitución como cuando lo hacen fuera o contra ella.

Por esta razón, y sin ánimo de hacer doctrina sino de invitar, en todos los casos, a una reflexión sobre este tema (y comenzar predicando como en el ejemplo), ofreceremos algunas consideraciones sobre este extremo.

A.— La primera cuestión que se nos suscita ahora y que fue objeto de atención en nuestro anterior comentario de Jurisprudencia del n.º 17 de RTT nos lleva a advertir que, a pesar del efecto de derogación que se predica de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad y por ello de nulidad de las leyes ordinarias, no debemos tomar en sentido técnico preciso la expresión derogación.

Sin embargo en el presente asunto es evidente que con el fallo que examinamos, los artículos 111 y 128 de la LGT recuperan la redacción anterior de la LPGE para 1992, dado que esta última Ley no vino a derogar los mencionados artículos de la LGT sino simplemente a modificarlos.

B.— La segunda vertiente de cuestiones que nos interesa resaltar es la incidencia que puede tener esta sentencia en relación con el conflicto relativo al Reglamento General de Recaudación y que se sustancia ante la jurisdicción del Tribunal Supremo.

Los efectos que resultan del actual pronunciamiento consisten en dejar sin respaldo legislativo los preceptos controvertidos del RGR.

Por consiguiente y, prescindiendo de la posible inconstitucionalidad material de los mismos (su contradicción con el art. 18º de la CE), surge la posibilidad de declaración de inconstitucionalidad por razón del rango jurídico de la norma reglamentaria que los contiene que puede resultar insuficiente a juicio del Tribunal Supremo.

También sobre este hecho nos hemos ocupado anteriormente en la III Reunión de la Asociación de Profesores de Derecho Financiero.¹

Es evidente que el fallo que dicte, a su vez, el Tribunal Supremo, planteará la necesidad de analizar las propias consecuencias en caso de ser estimativo de las demandas.

C.— El examen del fto. jur. 5º en cuya virtud el Tribunal Constitucional vuelve a retirar, ritualmente, las palabras que parecen asegurar la total ineficacia retroactiva –salvo en algunos casos esporádicos– del pronunciamiento de nulidad.

Ante este hecho creemos que debe procederse distinguiendo las siguientes cuestiones.

1. El art. 111º.3, último inciso, de la LGT

Los efectos que se desprenden de la declaración de nulidad son «erga omnes» y alcanzan a todos los actos de gestión tributaria realizados a su amparo cuando no hubiesen ganado firmeza, pues hemos de tener en consideración que la redacción que se da a este precepto por la LPGE para 1992 no tiene ninguna conexión con el RGR ni con aquel procedimiento espe-

¹ Véase la Revista Española de Dº Financiero, Cívitas, nº 72, 1991 págs. 583 y ss.

JURISPRUDENCIA

cífico. Es decir, afecta a cualquier acto de gestión o inspección realizado con la cobertura de la norma que se anula.

Ahora bien, recordemos que el artículo 111 de la LGT en sus sucesivas redacciones anteriores no fue declarado inconstitucional ni tan siquiera atacado por este motivo.¹

Pues bien, un acto de comprobación tributaria fundado en el inciso que se anula, creemos que no puede considerarse firme en cuanto pueda estimarse contrario a los Derechos fundamentales, cuestión sobre la que no se ha pronunciado el Tribunal Constitucional aunque, como bien afirma el magistrado D. Vicente Gimeno Sendra en el voto particular, se ha reconocido que «afecta» (no que «vulnera») al art. 18 CE. Este reconocimiento lo apoyamos en el mismo razonamiento del Tribunal Constitucional cuando se refiere a la sentencia 76/1992 y declara la similitud de ambos supuestos.

Y no puede haber firmeza ni en los términos de la LGT, ni en los de la LRJAP y PAC, ni en los de la propia doctrina del tribunal cuando se ha referido a la obtención de prueba con infracción de Derechos fundamentales.

Lo que no podrá hacerse es, en el caso de cualquier acto firme dictado en base al contenido normativo anulado, convertirlo en objeto de un recurso invocando la nulidad por los motivos que conducen al Tribunal al pronunciamiento que estamos comentando.

Se explica así el sentido del voto particular a que hemos hecho referencia anteriormente, en el que se habla, por ejemplo, de liquidaciones tributarias, cuando la cuestión, en principio, parecía centrada en el procedimiento de recaudación y ya en la vía de apremio.

2. El artículo 128°.5.1, de la LGT

A nuestro juicio resulta más difícil precisar las consecuencias de esta parte del fallo.

Por un lado hemos de resaltar que su contenido puede ser superfluo, pues no pudiendo la Administración –en general– usar de las competencias del artículo 111.3 de la LGT, es obvio que tampoco pueden hacerlo los órganos de recaudación.

Por otro lado si nos preguntamos cómo puede afectar esta declaración de inconstitucionalidad a los actos del procedimiento recaudatorio dictados al amparo del art. 113 del RGR (RD 1684/1990 de 20 de diciembre) en cuyo seno se habían conferido las competencias y facultades que hoy se declaran nulas, hemos de entender que merced a la suspensión que hizo el Tribunal Supremo de este precepto por virtud del auto de 17 de marzo de 1992, en principio no deberían haberse producido en la práctica actuaciones afectadas y fuese cual fuese el pronunciamiento definitivo que haga el Tribunal Supremo del RGR.

Sin embargo, la cuestión no dejará de tener interés porque la Circular n.º 1/1992 de 14 de mayo del Departamento de Recaudación dictada ante la necesidad de cumplir con lo dis-

¹ Hubo redacciones diferentes desde 1963. Así la que le confirió la ley 10/1985 de 26 de abril, o las modificaciones que introdujo la ley 33/1987 de 23 de diciembre de PGE para 1988. Y asimismo hubo diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el mismo. Desde el referido al secreto bancario y también pudo haber entrado el TC en su contenido con motivos de la STC 76/1990 de 26 de abril.

puesto por el auto citado del Tribunal Supremo, ordenó la actuación de los órganos de recaudación «conforme a lo dispuesto en el n.º 3 del artículo 111 de la LGT, según la redacción aportada por el art. 84 de la Ley 31/1992 de 30 de diciembre de PGE», que es precisamente la versión que ahora se anula por inconstitucional. Esta Circular no fue modificada posteriormente ni cuando se suscitó la cuestión de inconstitucionalidad por auto del TS de 30 de Septiembre, ni cuando el 24 de noviembre del mismo año se dicta la providencia del Tribunal Constitucional admitiendo a trámite la presente cuestión.

Por todo lo anterior el resultado es que la sentencia que comentamos en su fundamento jurídico 5º –regulador de los efectos retroactivos– permite que se consoliden situaciones contrarias a la Constitución por el mero transcurso de los breves plazos ordinarios de tiempo para reclamar.

Sin embargo la tampoco se puede aquí cerrar absolutamente el tema, pues la nulidad que se declara es paralela a la de pleno Derecho por incompetencia de unos órganos, cuestión que no se aborda en la Sentencia comentada pues el resultado final depende de la delcaración del Tribunal Supremo.

IV. UNA NOTA SOBRE EL ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

He de advertir que personalmente, el autor de este comentario no ha sido partidario de la idea de un estatuto del contribuyente aunque el tema haya prendido rápidamente en muchos ánimos.

Afortunadamente no me he encontrado solo en esta opinión pues conocidos colaboradores de esta Revista han sido también cautelosos ante esta idea.¹

Quizá este hecho sea la razón por la que no deseamos obviar la mención completa de un párrafo de la sentencia en el que se hace referencia expresa a esta idea, en una dimensión y con unos matices que, sin duda, no habrían previsto muchos de sus seguidores.

Sin ninguna clase de comentarios reproducimos aquí ese párrafo integrante:

«En otras palabras, las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen, integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el artículo 31 de la Norma fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza.²»

¹ Entre otros nos referimos al trabajo de M. Pont Mestres aparecido en la RTT n.º 21, 1993 y titulado «La potestad exorbitante de ejecución forzosa de la Administración y el embargo masivo de cuentas corrientes».

² Sobre el tema de las relaciones de sujeción respecto de los poderes públicos y los ciudadanos y su reflejo en el ámbito tributario véase el trabajo de L. Sánchez Serrano y la bibliografía que allí se cita. («Los españoles ¿súbditos fiscales?» Impuestos 1992 págs. 236 y ss.

JURISPRUDENCIA

V. EL SIGNIFICADO DE LA SENTENCIA

Anteriores pronunciamientos sobre el valor normativo de las leyes de Presupuestos han sido debidamente matizados y, con ello, se va formando una cierta doctrina en alguna forma clara sobre lo que denominaremos los «presupuestos para la inconstitucionalidad del articulado de las Leyes de PGE en virtud del artículo 134º, 2 de la CD» que nos remite a una limitación diferente de la contenida en el artículo 134º, 7 de la CE.

Esta es, a nuestro juicio, la aportación que este fallo trae de beneficioso, aunque de cara a otras cuestiones observaremos que al reiterar una todavía oscura fórmula sobre los efectos retroactivos de la STC declarativas de nulidad que tienden a neutralizarlos, se puede dar sustento a la idea de que sería más razonable una modificación de la Ley Orgánica del Tribunal en el sentido de aceptar la eficacia constitutiva de las sentencias administrativas.

No sería esto una situación anómala en el Derecho comparado y quizá solo significase convertir en declaración general lo que por vía de excepción esta alcanzando esta virtualidad.

VI. CONCLUSION

Tras esta apretada síntesis de ideas nada nos resta que añadir a la presentación de la sentencia.

Para algún lector de estas páginas que pacientemente haya llegado a este punto reservamos una observación final que no se refiere a las declaraciones del Tribunal Constitucional sino que nos traslada a la cuestión inicial que subyace en el origen de esta sentencia y que es el conflicto que ha de resolver el Tribunal Supremo relativo al Reglamento General de Recaudación.

Para él reservamos unas palabras con las que el Tribunal Constitucional, en los Antecedentes que preceden a los Fundamentos jurídicos, resume la posición del Tribunal Supremo en el Auto en el que se plantea la cuestión de inconstitucionalidad y que puede ser útil para despertar nuestra imaginación.

Dice textualmente así el párrafo a que nos remitimos:

«... si hubiera de dictarse sentencia de acuerdo con el texto de la Ley General Tributaria en su redacción a esta modificación, difícilmente podría mantenerse la legalidad de los artículos del Reglamento impugnados. Pero al haberse modificado la Ley por otra Ley posterior con el fin precisamente de ofrecer una suficiente cobertura legal a los artículos impugnados del Reglamento, –a juicio de la Sección– es la redacción actual de la Ley General Tributaria la que debe ser tomada en cuenta para enjuiciar la legalidad o ilegalidad del Reglamento.»

SENTENCIA

(...)

En las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 2.664/92 y 2.871/92, acumuladas, promovidas por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal

Supremo, en relación con la supuesta inconstitucionalidad de los arts. 111.3 y 128.5 de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) en la relación dada a los mismos por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (Ley 31/1991, de 30 de diciembre), por su pretendida contradicción de los arts. 18, apartados 1 y 4, y 134 C.E. Ha comarecido el Gobierno de la Nación, representado por el Abogado del Estado, y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Carles Viver Pi-Sunyer, quien expresa el parecer del Tribunal.

(...)

II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. (...)

En efecto, lo que suscita dudas de inconstitucionalidad al órgano judicial es la posibilidad de que, según prevé el art. 128.5 L.G.T. en su primer párrafo, los órganos de recaudación, al objeto de asegurar el pago de las deudas tributarias o efectuar su cobro, puedan requerir a las entidades o a las personas físicas y jurídicas dedicadas al tráfico bancario o crediticio la información a la que se refiere el último inciso del art. 111.3, es decir, «la relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheque su otras órdenes de pago» (...).

En la anterior redacción del art. 111.3 L.G.T. (...), la facultad de requerir información se refería genéricamente a los movimientos de cuentas corrientes (...), sin aludir a la información específica sobre el origen y destino de los movimientos y órdenes de pago.

Para la Sala que promueve las cuestiones de inconstitucionalidad, las modificaciones introducidas por la Ley cuestionada suponen la consagración de unas facultades de investigación «en términos (tan) ilimitados» que pueden vulnerar tanto los arts. 134 y 9.3 C.E. –por sobrepasar el ámbito material propio de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado–, como el derecho a la intimidad personal consagrado en el art. 18 C.E. –al permitir solicitar un tipo de información específica que puede desvelar aspectos de la vida privada protegidos por el derecho fundamental proclamado en ese precepto constitucional–.

(...) La duda de inconstitucionalidad se limita a la facultad de investigación previa a la diligencia de embargo. Se trata de una facultad diferenciada y autónoma respecto de esa diligencia y tiende precisamente a recabar información suficiente sobre los bienes y derechos de los obligados al pago de deudas tributarias al objeto de evitar los embargos sobre bienes y derechos indeterminados. La posibilidad de establecer embargos totalmente indeterminados, contemplada en el art. 120.2 del Reglamento General de Recaudación, de 20 de diciembre de 1990, constituía uno de los objetos del procedimiento contencioso-administrativo que está en el origen de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad (...).

La necesidad de salvaguardar el juicio de relevancia y la prejudicialidad a la que responde el diseño de la cuestión, (...) llevan a centrar el objeto del presente proceso en el último inciso del art. 111.3 y en el primer apartado del art. 128.5 L.G.T. en cuanto atribuye a los órganos de recaudación la facultad de investigación prevista en el referido inciso del art. 111.3 L.G.T. (...).

JURISPRUDENCIA

2. Como queda dicho, el primer motivo de posible inconstitucionalidad aducido es el desbordamiento del ámbito material propio de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (...).

Ciertamente (...), los incisos objeto de las presentes cuestiones guardan una evidente similitud con el precepto enjuiciado en la citada STC 76/1992: (...) Allí estaba en cuestión el derecho a la inviolabilidad del domicilio, aquí otro derecho personalísimo como el de la intimidad personal y familiar (...). Por ello, para resolver las presentes cuestiones de inconstitucionalidad deberá reiterarse la doctrina establecida en la citada STC 76/1992, relativa al art. 130 L.G.T. y en aplicación de la misma deberemos llegar a idéntica conclusión de inconstitucionalidad.

La STC 76/1992 (...), proclama la existencia de límites materiales al contenido de las leyes de presupuestos generales y precisa los criterios aplicables para delimitar el ámbito propio de este tipo de leyes (...).

En síntesis, puede afirmarse que el contenido mínimo, necesario e indispensable de las leyes de presupuestos, es el explícitamente proclamado en el ya citado art. 134.2 C.E., es decir: la previsión anual de la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Por su parte, el contenido eventual resulta limitado estrictamente, según reiterada jurisprudencia y muy especialmente según la STC 76/1992, a aquellas materias o cuestiones que «guarden directa relación con las previsiones de ingreso y las habilitaciones de gasto de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustenten» (...), excluyendo en todo caso las «normas típicas de derecho codificado» (STC 76/1992), por la inseguridad jurídica que implica su modificación a través de esta vía.

3. A tenor de la doctrina constitucional expuesta, debemos determinar si las facultades de comprobación e investigación objeto de las presentes cuestiones pueden incluirse en el ámbito material específico de las leyes de presupuestos (...).

(...) Concretamente la prevista en el art. 111.3 se sitúa sistemáticamente en la Sección Segunda del Capítulo III del Título II de la L.G.T. destinada a regular la comprobación e investigación de las circunstancias que integran el hecho imponible y la estimación de las bases imponibles (...). Por su parte, la nueva redacción del art. 128.5 L.G.T., supone la concreción específica de esta facultad en el procedimiento administrativo de recaudación por la vía de apremio. (...) Ciertamente, cualquier norma tributaria tiene algún grado de conexión con la previsión de ingresos del Estado, pero sólo si tienen relación directa con ella pueden incluirse en las Leyes de Presupuestos. La solución contraria acabaría por confundir «ley presupuestaria» y «ley tributaria» y desbordaría la función que a aquélla reserva el art. 134.2 C.E. (...).

(...) En rigor, desde la perspectiva del análisis que aquí nos interesa, las diferencias entre el art. 130 L.G.T. y el 128.5 L.G.T., son únicamente cuantitativas, (...) pero desde el punto de vista cualitativo el tipo de la relación con la previsión de ingresos es idéntica (...).

En segundo lugar, tampoco puede considerarse que los incisos cuestionados tengan relación directa con los criterios que definen la política económica del Gobierno (...).

Por fin, debe tener presente que lo que los incisos enjuiciados establecen son, como dice la Exposición de Motivos de la L.G.T., sendas «reglas generales del procedimiento de gestión»,

«principios generales» de los procedimientos de liquidación y recaudación consagrados con carácter general por la L.G.T. Se trata de reglas que afectan al régimen general de los tributos, (...) con vocación de incorporarse de manera estable o permanente a las obligaciones propias de ciertas entidades colaboradoras o relacionadas con la Administración Tributaria, (...) afectando además a derechos constitucionalmente reconocidos, distintos del de propiedad, como puede ser en este caso el de la intimidad personal y familiar.

En otras palabras, las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma fundamental como deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza.

(...) Debe concluirse, pues, que los incisos de los arts. 111.3 y 128.5 L.G.T. objeto de las presentes cuestiones de inconstitucionalidad desbordan la función constitucionalmente reservada a este tipo de leyes y vulneran el art. 134.2 C.E.

4. Apreciada la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los incisos cuestionados resulta innecesario dar respuesta a la duda de inconstitucionalidad relativa al art. 18.1. C.E.

5. Sí conviene, en cambio, antes de pronunciar el fallo, precisar los efectos o consecuencias jurídicas que éste debe tener en relación con los actos administrativos firmes realizados en aplicación de los incisos cuestionados. A tal efecto debemos declarar que, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3. C.E.), el pronunciamiento de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los referidos incisos no entraña la nulidad de los actos administrativos firmes realizados en aplicación de los mismos con anterioridad a la fecha de la publicación de esta Sentencia.

F A L L O

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

Ha decidido

Declarar inconstitucionales, y, en consecuencia, nulos, con los efectos señalados en el fundamento jurídico 5º, el último inciso del art. 111.3 L.G.T., y el primer apartado del art. 128.5 de la L.G.T. en cuanto atribuye a los órganos de recaudación la facultad de comprobación e investigación prevista en el referido último inciso del art. 111.3, en la redacción dada a estos incisos por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, del Presupuestos Generales del Estado para 1992.

Dada en Madrid a, veintiocho de junio de mil novecientos noventa y cuatro.

JURISPRUDENCIA

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado DON VICENTE GIMENO SENDRA a la Sentencia recaída en las C.I. núms. 2664/92 y acum.

(...)

(...) dicha discrepancia radica en una interpretación excesivamente formalista de nuestra doctrina sustentada en la STC 76/992, cuyo supuesto de hecho es muy distinto, aún cuando el fundamento jurídico 2 de esta Sentencia pretenda evidenciar lo contrario.

En efecto, afirma dicho fundamento jurídico 2 que en la STC 76/1992 «estaba en cuestión el derecho a la inviolabilidad del domicilio, aquí otro derecho personalísimo como el de la intimidad personal y familiar». La segunda parte de esta afirmación no es correcta, pues en STC 110/1984 ya tuvimos ocasión de declarar que la investigación de las cuentas corrientes por la Administración Tributaria en nada afectaba al derecho fundamental a la intimidad (...).

No existen, pues, a la luz de nuestra doctrina, vicios materiales de inconstitucionalidad (...). Nada más lejano a la realidad, como lo demostrará la importante poda en la recaudación tributaria y, por tanto, en los ingresos de los fuguros Presupuestos del Estado (...).

JURISPRUDENCIA

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PROMOVIDA EN EL RECURSO N.º 1.857/1991 CONTRA LA LEY 18/1991 DE 6 DE JUNIO DEL I.R.P.F.

Antonio CAYON GALIARDO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Director del Gabinete de Estudios de la AEDAF

I. INTRODUCCION

Acaba de hacerse pública la cuarta Sentencia del Tribunal Constitucional en materia del IRPF (Una resolviendo un recurso de amparo y tres en recursos de inconstitucionalidad).

A lo largo de estos pronunciamientos el Tribunal ha ido sentando ya criterios doctrinales estables en algunas materias que son las que merecen estudios más detenidos del que aisladamente puede requerir el contenido de la sentencia cuyos fundamentos jurídicos insertamos de manera casi total en las páginas que siguen.

La misión que deseamos cumplir con esta nota de presentación, en relación con la tarea que acabamos de describir, es simplemente enumerar algunas de estas ideas y suscitar una llamada a los lectores de la Sentencia sobre ciertos aspectos que a nuestra consideración se hacen acreedores de una más detenida atención.

A estos efectos comenzaremos por advertir que quizá la cuestión más compleja de todas sea precisamente la de elegir los aspectos a los que debiera orientarse el estudio.

Por nuestra parte, y siendo nuestro deber dar los primeros pasos en esta dirección, proponemos ahora el examen de algunos de ellos. Para esto es conveniente hacer una reflexión preliminar.

Al dictarse la Constitución vigente, una de las primeras tareas que se afrontaron por la doctrina tributarista fue la de examinar la posibilidad de control de la discrecionalidad legislativa en el *ESTABLECIMIENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO*.

La razón de esta indagación era evidente a la luz de la presencia entre los derechos y deberes fundamentales y de lo que podía desprenderse de la misma literalidad del art. 31 1.º de la CE.

La cuestión de otros problemas de conflictividad entre concretas disposiciones fiscales y los valores y normas constitucionales, así como entre actos de concreta aplicación de aquellas

JURISPRUDENCIA

leyes y estos últimos, se habrían de resolver conforme a las técnicas normales de tutela de las contenidas constitucionales. (Así, la seguridad jurídica, la competencia en el establecimiento de las prestaciones tributarias, etc. eran cuestiones que podían conculcarse de manera aislada y resolverse por los Tribunales también caso por caso).

Sin embargo, y como acabamos de advertir, la eficacia constitucional del art. 31.1º CE revestía la especialidad de su referencia a la totalidad del sistema tributario, y esto planteaba una cuestión que debía ser abordada con urgencia y prioridad.

De aquí que las ideas que habremos de exponer sumariamente a continuación nos remitan a estos dos aspectos ya señalados.

II. EL RECONOCIMIENTO Y LA PROTECCION ORDINARIA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS DISPOSICIONES Y ACTOS CONCRETOS

En este ámbito de investigación y estudio, la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de los Tribunales integrantes del Poder Judicial, en las resoluciones dictadas, iban aplicando su interpretación de la Constitución a aquellos supuestos que se les planteaban y que sometían a sus jurisdicciones concretos preceptos de leyes y actos de aplicación de las mismas. Así, y centrándonos en las declaraciones del TC, resultaba de los pronunciamientos dictados sobre determinados preceptos de la Ley de Medidas Urgentes para la Reforma Fiscal de 1977¹; de la Ley de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria, publicada en 1985² de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; del Impuesto Municipal de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana³ de determinados preceptos contenidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado⁴, etc.

Es evidente que, en todos estos casos, el enfrentamiento entre los valores constitucionales, y las normas y actos objeto del juicio de constitucionalidad han ido desentrañando los conflictos que individualmente se planteaban y que aludían a temas muy concretos como pudieran ser los siguientes:

a) Situaciones que se pueden producir cuando en la consecución de ciertos objetivos de política fiscal se convierte a los impuestos en meros instrumentos a su servicio, suscitándose

¹ Nos referimos principalmente a la STC 110/84 que se dictó en relación con el «secretario bancario». Posteriormente se dictaron los Autos 642/86 de 23 de junio, 982/86 de 19 de noviembre y 877/87 de 8 de julio que recogían aquella doctrina.

² Véase el trabajo de L. Sánchez Serrano y la bibliografía que allí se cita. («Los españoles ¿súbditos fiscales?» Impuestos 1992 págs. 236 y ss.

³ Véanse los estudios de J.A. Sánchez Galiana y M.J. Calatrava Escobar «El I.M.I.V.T.N.U. en el Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local». Ed. Diputació de Barcelona y M. Pons. Madrid. 1993. de R. Falcón y Tella. «La posible inconstitucionalidad del IMIVTNU» en la Revista Técnica Tributaria n.º 21, 1993 y mio «Comentario a la STC 221/1992 de 11 de diciembre» también en la Revista Técnica Tributaria n.º 21. 1993.

⁴ STC de 14 de mayo de 1992 referida a la modificación del art. 130 de la LGT que realizó la Ley 33/1987 de PGE para 1988 en su art. 110. Véase nuestro comentario y la sentencia en el n.º 17 de esta misma Revista pág. 101 y ss.

la controversia sobre los fines extrafiscales de los tributos y los valores especialmente tributarios que debieran ser atendidos de una manera principalísima.

En este tema, que ha sido tratado de forma más detenida en las Sentencias referidas a la Imposición propia de las Comunidades Autónomas⁵ se puede incluir una parte importante de los fundamentos jurídicos del fallo al que ahora nos referimos, ya que, en muchas ocasiones, el Tribunal enuncia y protege los posibles fines de política económica en una forma tan rotunda como lo haría la propia Memoria del proyecto de Ley.

b) Cuando se trata de garantizar la igualdad en la aplicación y, con ella, la justicia de las leyes fiscales, relacionándose ambos fines con la eficacia de la gestión tributaria –todo ello integrado en el concepto de lucha contra el fraude– especialmente en los casos en los que se entra en colisión con determinados derechos fundamentales⁶.

c) Los problemas suscitados sobre la eficacia retroactiva de las leyes fiscales en cuanto encierra una posible vulneración de principio de seguridad jurídica⁷.

d) El Principio de igualdad en materia tributaria. Cuya interpretación ha sido desarrollada en diversos pronunciamientos del Tribunal resolviendo, tantos recursos de amparo como pudiera ser el que dió origen a la declaración de inconstitucionalidad de ciertos preceptos de la Ley del IRPF de 1978, como recursos de inconstitucionalidad de leyes entre los que se pueden incluir los que se han dictado precisamente sobre el mismo Impuesto sobre la Renta sin exclusión de la presente sentencia⁸.

e) El principio de capacidad contributiva.– que ha sido objeto de un escaso reconocimiento y eficacia, hasta hacer sentir a los ciudadanos que algunos de ellos carecen, casi por completo, de contenido propiamente constitucional pues corresponde al legislador ordinario su determinación prácticamente de manera absoluta, cumpliéndose así aquellas iniciales previsiones de que en determinados casos la determinación constitucional de ciertos contenidos supondría una vía de «desconstitucionalización de lo constitucionalizado»⁹.

Es indudable a nuestro juicio que esta Sentencia tiene una conexión directa con todas estas cuestiones y otras tantas que se mencionan a lo largo de sus fundamentos jurídicos. Pero lo que en mayor medida queremos resaltar en este examen de la misma no se encuen-

⁵ Véase la STC 37/1987 de 26 de marzo, F.J. 13°. También sobre este extremo la obra del profesor I. Jiménez Compaired «La imposición propia de las Comunidades Autónomas» Ed. B.O.E. 1994. y la bibliografía que allí se cita.

⁶ Véase el estudio de G. Casado Ollero «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario» en «Principios constitucionales tributarios» en «Principios constitucionales tributarios» Ed. Univ. Aut. de Sinaloa y Univ. de Salamanca. México 1993. En el que se refiere a las STC 45/1989; 76/1990; y 25/1981 entre otras que se remiten al art. 18.1 y 2 de la CE.

⁷ SSTC n.º 126/1987 de 16 de julio F.J. 8.º, 9.º y 11.º; n.º 76/1990 de 26 de abril F.J. 8.º, etc.

⁸ Sobre esta cuestión resaltamos, entre los muchos estudios publicados, el interés que tiene el conocimiento de la obra de M.T. Soler Roch «Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares» en Cívitas REDF n.º 66, 1990. págs. 193 y ss.

⁹ Sobre esta forma de entender la Constitución y su crítica el trabajo de F. Rubio Llorente «Del Tribunal de Garantías al Tribunal Constitucional» en la Rev. de D.º Púb. n.º 16, 1981-1982, págs. 29 y ss.

JURISPRUDENCIA

tra en su texto, sino en el contexto en el que se puede y debe examinar. A ello procedemos a continuación.

III. LA CUESTION DE LA CONFRONTACION DEL SISTEMA TRIBUTARIO CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ART. 31.1. DE LA CE

Retomando las ideas expuestas en la introducción, señalaremos que, con la perspectiva que nos da un cierto distanciamiento del carácter novedoso de la Constitución, ya existe un conjunto suficiente de fallos del TC como para adentrarnos en el tema del que queremos, en esta ocasión, dejar constancia. Tema que como ya dijimos consistía en la confrontación global del sistema tributario con sus principios constitucionales inspiradores y del que pudiera concluirse la inconstitucionalidad parcial o total del mismo¹⁰.

Hemos indicado también que este planteamiento doctrinal inicialmente formulado se adentraba en el tema intentando descubrir qué virtualidad podría tener el imperativo de la Justicia, la Igualdad, la Progresividad, la no confiscatoriedad, etc., cuando resultaban ser un predicado del sistema en su conjunto.

Las respuestas en mayor medida fundadas se inspiraron en los propios antecedentes y debates del texto constitucional y explicaban la solución en términos de que en un sistema tributario cada impuesto debía servir sus propias funciones en el conjunto del sistema, y, el sistema en su conjunto, estar al servicio de los fines impuestos constitucionalmente.

Conocidos estos valores constitucionalizados, determinar con alguna precisión científica las funciones que técnicamente deberían cumplirse por cada uno de los elementos componentes del conjunto de figuras fiscales no resultaba una labor sencilla, pero, al menos, ponía el asunto sobre sus rieles mostrando una vía de solución. Así nadie negaba el hecho de que a la imposición sobre la renta correspondía el otorgar al sistema una cierta dosis de progresividad y de justicia pues estos fines resultarían más difíciles de lograr por parte de la imposición sobre el consumo (ello sin entrar en el debate sobre el efecto que pudiera tener la sobreimposición de ciertos consumos de lujo dentro del sistema general¹¹).

Pues bien, la cuestión que ahora sólo nos limitamos a esbozar se puede enunciar con toda sencillez de esta manera: Si todavía se pueden considerar vigentes aquellos primeros planteamientos en torno a la necesaria vertebración del sistema fiscal sobre los valores constitucionales del art. 31.1.º CE, ¿Cuál es el momento adecuado para que el TC empiece a dar eficacia a esta exigencia constitucional? ¿Cuál sería el camino procesal para abrir la cuestión ante la jurisdicción competente?

Al menos estas tres cuestiones requieren una cierta reflexión.

¹⁰ Sobre esta cuestión hemos expuesto nuestra opinión en «El sistema constitucional de garantías jurídicas del contribuyente» en «Fiscalidad y Constitución» Ed. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España. 1986 especialmente la págs. 150 y ss.

¹¹ Véase el estudio de G. Casado Ollero «El principio de capacidad económica y el control constitucional de la imposición indirecta» en Cívitas, REDF. n.º 32, 1981 págs. 543 y ss.

En primer término debemos comenzar por plantearnos el tema y la pregunta en sí misma. Es decir, indagar si este tema fue y respondió a un planteamiento inicial y erróneo sobre la interpretación que se hizo del art. 31.1º de la CE, debido sencillamente a la situación de un cierto aislamiento en el que se encontraban los estudiosos del Derecho Tributario frente al resto de las ramas del ordenamiento jurídico (sobre este hecho ya hemos tenido la posibilidad de apuntar nuestra opinión y de fundarla en la necesidad de alcanzar un cierto grado de concreción y permanencia en los conceptos jurídicos propiamente tributarios).

La respuesta que estimamos acertada no puede disociarse de todas las cuestiones que indicábamos más arriba. A nuestro parecer, no es posible en términos de Derecho, ni sustancial ni procesal, el plantear ante ninguna instancia ni jurisdicción el examen de la constitucionalidad de un conglomerado o sistema de leyes. No solo no existen vías procesales para ello. Ni siquiera y aunque pudieran vencerse las dificultades de prueba de las alegaciones del demandante. Sencillamente no hay un fundamento jurídico, derecho constitucionalmente reconocido, norma atributiva de competencia a un órgano de naturaleza política (Cortes o Gobierno), territorial (Central, Autonómico o Local) etc., que pueda justificar este planteamiento.

Entrar en esta polémica sería imitar a la que hubo en la doctrina alemana sobre la naturaleza jurídica del Presupuesto y la consecuente competencia orgánica para su aprobación, pues nos llevaría a pensar en un Estado sin Hacienda, lo cual puede ser un ejercicio intelectual que hasta puede producir el beneficioso efecto de reflexionar sobre el todo y la nada pero al que no le vamos a dedicar ahora ninguna atención.

Descartado pues este planteamiento qué consecuencias queremos obtener de cuanto llevamos ya señalado en este epígrafe. Sencillamente replantear la cuestión nuclear sobre un mandato constitucional bien claro: Los principios del art. 31.1º de la CE deben ser respetados por el sistema tributario, y en este sentido la confrontación de un precepto tributario con uno de aquellos principios no puede valorarse de una forma aislada, es preciso ponderar que, en caso de confrontación clara y ante la posibilidad de que existan otros valores constitucionalmente reconocidos que estén presentes en esta confrontación y cuya consecución exija la limitación de los principios antes mencionados, cuando el sacrificio que se exige se imponga en aquellos puntos especialmente sensibles en el sentido funcional del sistema tributario antes apuntado, aceptar que los valores fundamentales tributarios pueden ceder, es condenar al sistema a que no cumpla, ni pueda cumplir, ni siquiera lo intente, con el sistema de valores constitucionalizado.

Esta reflexión nos la hemos suscitado ante una evidencia que pasamos a recordar: Nuestro Tribunal Constitucional viene aceptando que la imposición directa y sobre la renta se aleje, cada vez más, del objeto tributario («la renta real») que se pretende someter a gravamen. Así ocurre con las sentencias pronunciadas sobre las anteriores leyes reguladoras del IRPF que fueron sometidas a su consideración. Con las sentencias referidas al IMIVTNU y, muy especialmente, se reitera en la sentencia que comentamos en los fundamentos jurídicos 3º, 4º ¹².

¹² v.g. cuando en referencia al régimen de transparencia fiscal afirma que «La limitación de la imputación a las solas bases imponibles positivas ... se justifica por la necesidad de evitar actuaciones elusivas del Impuesto sobre la Renta» para añadir posteriormente «En concreto, el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación jurídica

JURISPRUDENCIA

A similares conclusiones se llega en el Fundamento jurídico 5º (B) en el que podemos leer –en conexión con la configuración restrictiva de los gastos realizados para la obtención de los ingresos que «... el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta por lo que no corresponde en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente, aunque si se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 1.1º CE...» Y a pesar de continuar su razonamiento (apartado «C») afirmando «que si se sometiera a tributación una renta que pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica que exige gravar la renta real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal (SSTC 27/1981, 36/1987, 150/1990 y 221/1992)» la conclusión a que finalmente desemboca es aceptar todo tipo de limitaciones a la deducción de los gastos necesarios, oponiendo como fundamento suficiente que «la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo» (fdto jur. 6º) o bien otros principios de equivalente valor constitucional.

No consideramos necesario extendernos en mayor medida en argumentos derivados de la Sentencia, pues de la lectura del voto discrepante se pueden obtener suficientes ejemplos sobre esta misma línea de razonamiento.

Nuestra conclusión sobre estos hechos es clara: si en nuestro sistema tributario permitimos que se instalen Impuestos sobre la Renta (sea sobre las Personas Físicas, sea sobre las Sociedades, sea el tributo local sobre las plusvalías, sea el Impuesto de Actividades Económicas), cuyas bases imponibles son presuntas, en unos casos; indiciarias, en otros; inexistentes o irreales, en los terceros: culminaremos en la aceptación final de una total ineficacia del principio de capacidad de pago y, con él, del principio de Justicia tributaria (desapareciendo así la justificación de la lucha contra el fraude fiscal, dado que este no atentaría contra los valores superiores del orden jurídico).

Afirmar que cuando en un caso concreto, un concreto contribuyente padezca una situación de esta naturaleza es cuando debe suscitarse la cuestión no creemos que resuelva el problema pues entonces la cuestión a resolverse será compleja por cuanto habrá que decidir qué tributo de todos los satisfechos o a satisfacer es el que exige un pago sobre una riqueza que es inexistente.

IV. DOS REFLEXIONES FINALES

1.ª La reflexión a que nos ha impulsado esta sentencia no es la primera vez que hemos tenido que hacérsela en un breve espacio de tiempo y a consecuencia de un pronuncia-

razonable», y no creemos que este hecho se resuelva en terminos de la existencia de un posible régimen de compensación de pérdidas dentro del Impuesto de Sociedades, pues su utilización puede no permitir la absorción total de las pérdidas, su absorción cuando el socio actual ya no sea parte en la Sociedad, etc.

miento judicial procedente del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, el cual al enjuiciar el IAE con ocasión de una demanda interpuesta contra varios aspectos del mismo¹³ hubo de resolver sobre la cuestión siguiente.

Si la Ley Reguladora de la Hacienda Local admite que la riqueza objeto de gravámen del IAE deba tributar hasta el 15% del beneficio medio presunto, y al tiempo admite que las cuotas citadas puedan llegar a duplicarse a causa de los coeficientes de población y nuevamente multiplicarse por 2'5 en función del factor de localización de la sede de la empresa es evidente que en la medida en que este impuesto se exija yuxtapuesto (aunque considerado como gasto deducible) a los impuestos estatales sobre la Renta, dentro de los cuales pueden existir plusvalías sujetas al IMVTNU, etc., la conclusión sólo depende de un cálculo matemático que si bien no sería fácilmente determinable tampoco ofrecería dudas a este respecto.

Sin embargo el Tribunal Superior de Justicia resolvió desestimado la demanda.

No parecen ser estas las mismas conclusiones a las que ha llegado por otros caminos el Tribunal Supremo cuando recientemente a declarado nulo de pleno Derecho el art. 62, Uno, a) del Reglamento de IRPF por establecer un pago a cuenta fundando en su cuantificación en las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores¹⁴.

Indudablemente la habilidad del Tribunal ha sido no introducirse en el complejo tema de la capacidad de pago sino acudir a criterios diferentes aunque en la órbita de los principios jurídicos y no de la infracción de la ley del Impuesto.

2.^a La segunda cuestión con la que deseamos cerrar estas reflexiones se refiere directamente al Fdto. Jur. 6º D) de la STC que estamos comentando, pues el Tribunal no entra a examinar la cuestión de la inconstitucionalidad de los arts. 42.2º, 60, 64 y 65.2º y 66.2º de la Ley ya que entiende que no existe conexión entre estas disposiciones y los restantes preceptos recurridos.

Dado que todos los artículos antes citados hacen referencia a cuestiones relativas a gastos deducibles, a limitaciones en la compensación de las partidas que componen las bases del impuesto etc, y que pueden encerrar nuevamente cuestiones relacionadas con la capacidad de pago resaltamos la situación puesto que su constitucionalidad puede ser planteada con absoluta libertad de fundamentos y motivos por parte de los demandantes.

V. CONCLUSION

No vamos a reiterar afirmaciones que ya han sido hechas con antelación y por ello nos limitamos a invitar a los lectores a que no descarten el estudio de la sentencia porque de su fallo

¹³ Figuraban como demandantes CONFEMETAL y la CREA, quienes solicitaban la declaración de nulidad de las ordenanzas fiscales del IAE de la Diputación de Zaragoza y del Ayuntamiento de Zaragoza apoyándose en múltiples motivos de forma y de fondo que fueron desatendidos por el Tribunal.

¹⁴ Nos referimos a la STS de 12 de noviembre de 1993 Sala Tercera, Sección segunda. Ponente Sr. Pujalte Clariana.

JURISPRUDENCIA

no se puedan desprender conclusiones de inmediata incidencia en la práctica cotidiana de los despachos profesionales. En esta ocasión el interés de su conocimiento puede estar en lo que el Tribunal no tiene en consideración más que en los argumentos manejados para fundar su pronunciamiento.

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad (...) contra los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90 y preceptos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)

I. ANTECEDENTES

1. (...)

Comienza la exposición de los fundamentos jurídico materiales con unas consideraciones previas a los motivos de inconstitucionalidad referidas al principio de igualdad (...).

La STC 45/1989, tiene que constituir el antecedente inmediato de los principios a extraer para juzgar los preceptos impugnados en el presente recurso. De la citada Sentencia deben recordarse las siguientes afirmaciones: La igualdad se predica de la situación ante la Ley de todos los sujetos del mismo y carece de sentido referirla a la situación de las unidades tributarias (...). La carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente debe estar en función de su capacidad económica. La igualdad es perfectamente compatible con la progresividad, (...) debe asegurarse, en todo caso, la plena igualdad jurídica de los cónyuges (...).

Los recurrentes agrupan los preceptos impugnados en cuatro motivos.

En el motivo primero se alega la inconstitucionalidad del art. 30 de la citada Ley 18/1991, y preceptos conexos, por violación del art. 14 en relación con el 31.1 C.E. El art. 30 dispone que "los rendimientos del Trabajo corresponderán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. (...) El tratamiento legal que se da a los rendimientos del trabajo contrasta con el otorgado a los rendimientos del capital y a las plusvalías por los arts. 33 y 51, respectivamente, de la misma Ley; de los preceptos mencionados resulta que a efectos de la declaración separada, en el régimen de gananciales, los rendimientos obtenidos por el trabajo de uno de ellos, que tienen el carácter de gananciales (art. 1.347.1 del Código Civil), se consideran como pertenecientes de manera exclusiva a quien los obtiene (...).

La Ley recurrida produce una desigualdad al menos en estas tres situaciones: una, desigualdad entre dos familias con los mismos ingresos o rendimientos por trabajo personal, cuando en una de ellas trabajan ambos cónyuges y en otra sólo uno; otra, desigualdad en el seno de la propia familia, (...) y otra, desigualdad entre una familia que sólo tiene ingresos por trabajo personal y una familia que tiene los mismos ingresos pero procedentes de rentas del capital.

(...) el art. 30 crea una desigualdad contraria al art. 14 C.E. en relación con el 31.i, no justificada ni razonable, por lo que debe ser declarado inconstitucional. Por las razones expuestas, deben ser declarados inconstitucionales los preceptos conexos de la Ley (...).

A. Cayón Galiardo

Comentario a la Sentencia del Tribunal...

En el motivo segundo se alega la inconstitucionalidad del art. 92 de la Ley 18/1991(...)

Con relación al apartado 1 del art. 92 se indica que mientras el art. 35 B) de la Ley permite la deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual hasta un máximo de 800.000 pesetas a cada uno de los cónyuges que presenta declaración separada, sin embargo en la declaración conjunta este límite es de 1.000.000 de pesetas según establece el art. 92, apartado 1. Esta diferencia de trato no queda compensado con las diferentes escalas de gravamen. (...) Esta diferente posibilidad de deducción produce una desigualdad de tratamiento fiscal en perjuicio de la tributación conjunta; en el supuesto de dos familias con igual capacidad económica e igual endeudamiento se produce una desigualdad en la carga tributaria que soporta la familia que formula la declaración conjunta (...),

Mientras el art. 78.3 a) establece la posibilidad de deducir el 15 por 100 de las cantidades pagadas por alquileres, con un límite máximo de 75.000 pesetas a cada uno de los contribuyentes que presenten declaración separada con rendimientos netos no superiores a 2.000.000 de pesetas, en la declaración conjunta este límite es de 3.000.000 según establece el art. 92 (...).

Mientras el art. 78.3 b) establece la posibilidad de deducir el 15 por 100 de las cantidades pagadas por la custodia de hijos menores de tres años con un límite máximo de 25.000 pesetas anuales a cada uno de los contribuyentes que riores a 2.000.000 de pesetas, en la declaración conjunta este límite es de 3.000.000 según el art. 92.3 Por las razones expuestas en este motivo, aquí reiteradas, tal precepto debe declararse inconstitucional.

En el motivo tercero se alega la violación del art. 31.1 C.E. por los arts. 5.4 e); 28; 35 A); 39.1 y otros por conexión.

El art. 5.4 e) enumera entre los componentes de la renta las imputaciones de bases imponibles positivas de las Sociedades en régimen de transparencia fiscal. Tal precepto está en contradicción con el art. 2 de la Ley pues si el objeto del Impuesto son los rendimientos netos parece evidente que la imputación debería referirse a bases positivas y negativas y no solo a las primeras. Es cierto que una contradicción legal no basta para declarar la inconstitucionalidad, pero también lo es que la determinación del hecho imponible, por la conexión ineludible que tiene con la base es elemento esencial para determinar el respeto o no al principio de capacidad contributiva (...).

El art. 28 de la Ley atribuye la condición de gastos deducibles a los efectos de determinar el rendimiento neto del trabajo "exclusivamente" a los allí mencionados. La consideración de estas deducciones como exclusivas choca, por un lado, con la propia lógica del sistema en el que se consideran deducibles todos los gastos necesarios para la obtención de los ingresos; y, por otro, con el principio de capacidad económica (...).

El art. 34 A) establece que la deducción de los intereses los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los inmuebles arrendados o subarrendados no puede exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho. De esta manera, en el caso de producirse resultados negativos en los rendimientos del capital inmobiliario, la capacidad económica resultante no es considerada con tal carácter por el legislador (...).

El art.39.1 declara que los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario son «exclusivamente» los de administración y custodia (...) con este pre-

JURISPRUDENCIA

cepto puede producirse la situación de un rendimiento negativo del capital mobiliario como consecuencia de gastos no considerados deducibles, pero que obliguen al contribuyente a tributar como si hubiese obtenido resultados positivos; vuelve de nuevo a vulnerarse el principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 C.E

Además de los preceptos expresamente citados, procede la declaración de inconstitucionalidad por conexión, (...) entre otros: el art. 42.2, relativo al rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales; el art. 60, sobre tratamiento de la integración y compensación en la base de las cuantías positivas o negativas de las rentas; el art 64, relativo al tratamiento de los rendimientos irregulares positivos procedentes del trabajo personal o del capital; el art. 65.2, sobre la compensación del saldo negativo en los rendimientos irregulares; y el art. 66.2 sobre el tratamiento en los incrementos o discriminaciones patrimoniales.

En el motivo cuarto se alega la inconstitucionalidad del art. 25 h) en relación con el 9 j) por violación de los arts. 14, 31.1 y 39 C.E. (...).

Por lo que se refiere a las ayudas y subsidios familiares, carecen de sustancia y naturaleza constitucional para que puedan ser sometidas a tributación. Parece evidente que quien recibe ayudas o subsidios familiares o bien carece de capacidad económica, o bien lo recibe como consecuencia del cumplimiento por los poderes públicos del deber de protección económica. (...) Es evidente, además, que el subsidio o la ayuda familiar no implican la realización del hecho imponible, pues el art. 24 de la Ley considera como rendimientos del trabajo todas las prestaciones o utilidades que deriven directa o indirectamente del trabajo personal (...).

Por lo que se refiere a las becas, la infracción de los principios de igualdad y de capacidad económica parece más evidente (...) la beca, al igual que la ayuda o subsidio familiar, no responde a los conceptos que configuran el hecho imponible. (...) Ambas circunstancias son independientes de que la beca tenga un origen público o no publico; pero el legislador establece una desigualdad entre becas privadas y becas públicas que carece de fundamento o razón (...).

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia por la que se declaren inconstitucionales y, por tanto, nulos, los arts. 5.4 e); 25 h); 28; 30; 35 A); 39.1 y 90, y preceptos conexos de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

2. (...)

3. (...)

4. El Abogado del Estado presentó sus alegaciones. (...) Contra lo que sostiene la demanda, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad para la aplicación del principio de igualdad deben extraerse primordialmente de la Constitución. (...) Tampoco la apelación a «la conciencia jurídica de la comunidad» puede admitirse sin precisiones (...).

Entiende el Abogado del Estado que no puede acogerse el motivo primero del recurso (...).

El art. 5.2 de la Ley adopta el criterio del origen o fuente para referir la obtención de la renta a una persona física (...).

La cooperación de las normas sobre titularidad jurídica encuentra un límite cuando la pura aplicación de las normas civiles podría hacer impracticable o entorpecer gravemente la exacción del tributo; para dar una idea de ello, es conveniente efectuar una breve disgresión sobre algunos aspectos del régimen de ganancias.

De acuerdo con su definición legal (art. 1.344 C.C) ganancias comunes generadas constante matrimonio sólo son atribuidas por mitad cuando se disuelve y liquida la sociedad de gananciales; mientras subsiste la sociedad de gananciales, los cónyuges son cotitulares de una masa patrimonial ganancial, pero no son copropietarios por mitad de cada uno de los bienes que lo integran (...).

El supuesto más frecuente de rendimientos del trabajo es el salario; aunque en el régimen de gananciales el salario es ganancial, es obvio que el cónyuge que trabaja contrata él sólo y el derecho a cobrar el salario lo tiene sólo el trabajador (sin sus cónyuges); (...) puede decirse que la titularidad del crédito laboral y del dinero de su pago corresponde al cónyuge trabajador, sin perjuicio del carácter ganancial de ese dinero (...).

En el régimen de gananciales, constante matrimonio, no hay copropiedad de los cónyuges a iguales partes sobre cada bien ganancial (común); por el contrario, el art. 7.3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio pretende resolver el problema civil de la indeterminación de la titularidad sobre bienes gananciales mientras subsiste el matrimonio y por ello anticipa con referencia a cada bien ganancial el criterio distributivo (mitad que en el plano civil sólo opera disuelta y liquidada la sociedad de gananciales).

(...) Por otra parte, los términos de comparación propuestos son evidentemente inadecuados desde el momento en que a los efectos de los arts. 14 y 31.1 C.E. hay que comparar individuos (personas físicas) y no agregados familiares (...).

Aunque el recurso no cita el art. 39.1 C.E. como infringido, puede afirmarse que el art. 30 de la Ley del I.R.P.F. tampoco viola el mandato constitucional de protección a la familia desde el momento en que es una regla relativa a la tributación individual. El juicio acerca de si la nueva Ley del I.R.P.F. protege o no suficientemente a la familia sólo puede hacerse considerando globalmente la ley y quizá el sistema entero de protección familiar (...).

Con relación al motivo segundo de la demanda que razona la supuesta inconstitucionalidad del art. 92. de la ley del I.R.P.F. (...), no ha sido recurrido por los legitimados para ello (...).

El art. 92 de la Ley del I.R.P.F. se refiere al régimen de tributación conjunta, establecido como voluntario u optativo (...).

Considera el Abogado del Estado que tampoco puede estimarse el motivo tercero de la demanda.

La impugnación del art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. tropieza con varias dificultades. En primer lugar, como se recurre solamente el art. 5.4 e) y no V.gr. el art. 52.1 y 3 de la Ley del I.R.P.F., parece claro que se combate la imputación de las bases imponibles positivas de Sociedades transparentes a socios o personas físicas y no la imputación de tales bases a socios que sean personas jurídicas (...).

En segundo lugar, la imputación de bases imponibles positivas se remonta a la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, por lo que la impugnación del art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. representa una manera de reabrir un plazo fenecido (...).

Además de estas dificultades de carácter previo, la tesis de los recurrentes no convence. El vigente régimen de transparencia admite como finalidades tanto luchar contra la elusión tri-

JURISPRUDENCIA

butaria mediante la artificiosa creación de personas jurídicas interpuestas, como evitar la doble imposición económica de los beneficios sociales distribuidos (...).

Tampoco hay fundamento para reprochar al art. 5.4 e) de la Ley del I.R.P.F. contradicción alguna con el art. 2 de la misma Ley. La compensación quinquenal de las pérdidas es suficiente para satisfacer el principio de renta neta (...).

La impugnación de los arts. 28 y 39.1 de la Ley del I.R.P.F. reposa en unas mismas razones; de estos dos preceptos se recurre en realidad el adverbio «exclusivamente» de que el legislador se sirve para tasar los gastos deducibles de los rendimientos íntegros. El problema constitucional que el recurso plantea en este punto es la medida en que el principio de capacidad económica (art. 31.1 C.E.) limita u orienta la decisión del legislador a la hora de enumerar los gastos deducibles o señalar a éstos unas cifras máximas o límites.

Considera el Abogado del Estado que el citado principio de capacidad económica no impone un criterio inflexible de gravar siempre y en todo caso rendimientos netos. Pero si se elige gravar rendimientos netos, esta noción es de íntegra acuñación legislativa. (...) Del principio constitucional de capacidad económica no cabe derivar por modo necesario que le esté vedado al legislador tasar los conceptos de gastos deducibles o limitar su cuantía cuando exista una razón constitucionalmente atendible que excluya la arbitrariedad, razón que puede abarcar desde las características intrínsecas del rendimiento considerado o el logro de finalidades de política económica (limitar el endeudamiento privado por ciertos conceptos, estimular ciertos sectores económicos), hasta la promoción de la seguridad jurídica (...).

Con relación al art. 35 A), y desde el punto de vista constitucional, la fijación de una cuantía máxima en la deducción de ciertos gastos es una variante del problema general ya examinado anteriormente (...).

En fin, tampoco puede ser acogido el motivo cuarto del recurso. Las ayudas y subsidios familiares, a que se refiere el art. 25 h) de la Ley, guardan un nexo con el trabajo personal del sujeto pasivo por derivar directa o indirectamente de él; las ayudas o subsidios familiares en que esté ausente ese nexo recibirán el tratamiento de incrementos patrimoniales gravados por el I.R.P.F. o, en su caso, por el impuesto sobre sucesiones y donaciones (...).

Tampoco se infringe el mandato constitucional de protección a la familia (art. 39.1 C.E.) por considerar a las ayudas o subsidios familiares rendimiento imponible en el I.R.P.F.; la protección de la familia se lleva a efecto de varias maneras, en especial mediante el régimen de tributación conjunta y las deducciones (...).

En relación a las becas (...), de no considerarse las becas rendimiento del trabajo, habrían de conceptuarse incrementos de patrimonio sujetos al I.R.P.F. o, en su caso, al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (...).

Tampoco se infringe el principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 C.E.) porque el legislador declare exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive y no así las demás becas, de la misma manera que sólo declara exentos determinados premios o indemnizaciones. La exención del art. 9.1 j) no incluye todas las becas públicas (...).

Los recurrentes sólo sostienen que no se respeta el principio de igualdad con el diferente régimen establecido para becas de idéntica finalidad sólo por razón de su carácter público o privado (...).

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia desestimando el recurso en su integridad.

5. Por providencia de 12 de julio de 1994, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 14 del mismo mes y año.

II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. (...)

2. (...) El art. 30 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, dispone literalmente respecto a la «Individualización de los rendimientos del trabajo» que «Los rendimientos del trabajo corresponderán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las pensiones y haberes pasivos corresponderán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas».

A juicio de los recurrentes (...), la situación legalmente establecida genera una desigualdad al menos en tres situaciones:

A) (...) una desigualdad entre dos familias con los mismos ingresos o rendimientos por trabajo, cuando en una de ellas trabajan ambos cónyuges y en otra uno sólo. Esta impugnación guarda una sustancial identidad con la formulada en su día contra el art. 9, regla 1.ª letra a) de la Ley 20/1989, de 28 de junio. (...) Basta que declarar ahora, por las mismas razones expuestas en el fundamento jurídico 5º B) (...) que no cabe aceptar que la norma ahora impugnada entrañe una discriminación.

B) (...) se alega que el precepto impugnado produce una desigualdad en el seno de la propia familia, pues si los rendimientos obtenidos por uno solo de los cónyuges pudieran dividirse entre ambos, se originaría una reducción de los tipos de las declaraciones separadas. (...) En rigor, los recurrentes no articulan en este punto un verdadero juicio de igualdad, al ofrecer como posibles términos de comparación no situaciones reales y existentes, sino meras situaciones hipotéticas, y ponen el acento en la menor cuota tributaria. (...) Pero aun siendo cierto (...). Es consustancial a la existencia de diversos sistemas de tributación de los sujetos integrados en unidades familiares que de su aplicación resulten cuotas tributarias distintas (...).

C) Por último, los recurrentes alegan que el precepto genera una desigualdad entre una familia que sólo tiene ingresos por trabajo personal respecto a una familia que tiene los mismos ingresos, pero procedentes de rentas de capital (...). Esta impugnación, también posee una identidad sustancial con la formulada en su día contra el art. 9, regla 1.ª letra a) de la antes citada Ley 20/1989 (...).

3. (...) en el motivo segundo de la demanda la inconstitucionalidad aparece referida al art. 92 de la citada Ley 18/1991 (...).

JURISPRUDENCIA

Sin embargo la reseñada contradicción oportunamente advertida por el Abogado del Estado, no debe impedir el análisis de la alegada inconstitucionalidad. (...) A lo que se agrega que de los cuatro apartados de que consta este artículo únicamente se ha argumentado respecto de la constitucionalidad de los tres primeros (...).

El apartado 1 eleva el límite máximo respecto de la posibilidad de deducir los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la vivienda habitual a 1.000.000 de pesetas; el apartado 2 aumenta el límite de los rendimientos netos que según el art. 78.3 a) permiten la deducción por alquiler en 3.000.000 de pesetas; a su vez, el apartado 3 eleva el límite de los rendimientos netos que conforme el art. 78.3 b) posibilitan la deducción por gastos de custodia a 3.000.000 de pesetas (...).

Las alegaciones expuestas por los recurrentes no pueden ser compartidas. Conviene precisar a este respecto que la tributación conjunta está prevista en la Ley 18/1991 como un régimen optativo (...)

Los recurrentes critican los límites fijados en el art. 92 por considerarlos perjudiciales para la tributación conjunta y de sus razonamientos se deduce que las cuantías señaladas en el artículo últimamente citado debería ser, al menos, el doble de las establecidas para los supuestos de tributación individual. (...) Entre las diferentes posibilidades teóricas existentes, el legislador se ha decantado ahora por un modelo de doble tarifa estableciendo tipos de gravamen distintos según resulte aplicable la tributación individual o la conjunta per capita. (...) Por tanto, los hipotéticos efectos que pudieran derivarse de los límites fijados por el art. 92 no pueden ser apreciados considerando dicho precepto de forma aislada, sino poniéndolo en relación con la tarifa establecida por el art. 91.

4. En el motivo tercero de la demanda se impugnan los arts. 5.4 e), 28, 35 A) y 39.1 de la Ley. (...) El art. 5.4 e) de la Ley 18/1991, incluye entre los componentes de la renta del sujeto pasivo «las imputaciones de bases imponibles positivas de las Sociedades en régimen de transparencia fiscal» (...).

A) (...) antes de analizar la cuestión de fondo suscitada es preciso dar respuesta a las dificultades de carácter previo expuestas por el Abogado del Estado. Deben rechazarse las argumentadas en primero y tercer lugar (...)

La segunda objeción se basa en el hecho de no constituir el art. 5.4 e) de la Ley innovación alguna, dado que la imputación de las bases imponibles positivas a los socios de Sociedades transparentes ya fue establecida por el art. 1 de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre; por lo que ahora se pretende suscitar un problema de constitucionalidad que ya pudo haberse planteado frente a este precepto. Sin embargo, tal objeción tampoco puede ser acogida, pues «el hecho de que una norma reproduzca otra norma anterior no recurrida no impide la impugnación de la primera» (...).

B) (...) es preciso tener en cuenta el fundamento y alcance del régimen de transparencia fiscal. La imputación de rentas de las Sociedades en transparencia, en la modalidad de transparencia obligatoria, única que aquí interesa, fue introducida por la Ley 44/1978 con la finalidad de evitar la elusión del Impuesto (...).

La solución adoptada por el texto definitivo de la Ley 44/1978 posibilitaba, pues, que el régimen de transparencia fuera utilizado en la práctica para imputar pérdidas a los socios y,

A. Cayón Galiardo**Comentario a la Sentencia del Tribunal...**

de esta manera, reducir la progresividad en el Impuesto sobre la Renta correspondiente a los mismos. Para salir al paso de estas prácticas elusivas, la Ley 48/1985 modificó el art. 12.2 de la Ley 44/1978 (...).

La limitación de la imputación a las solas bases imponibles positivas, (...) se justifica por la necesidad de evitar actuaciones elusivas del Impuesto sobre la Renta (...).

El alcance de la imputación a los socios de las solas bases imponibles positivas, dispuesta por el precepto ahora impugnado, aparece condicionado por dos factores. En primer lugar, se trat, sobre todo en los supuestos del art. 52.1 A) de la Ley, de Sociedades utilizadas para detentar la titularidad de determinados elementos patrimoniales susceptibles de producir renta y controladas por un reducido número de socios. En segundo lugar, (...) la Le dispone que tales bases no serán objeto de imputación, pero podrán compensarse con las bases imponibles positivas obtenidas por la Sociedad en los cinco ejercicios siguientes (...).

C) A la vista de las consideraciones precedentemente expuestas, no puede apreciarse que la norma impugnada vulnere el principio de capacidad económica. (...) En concreto, el legislador puede establecer restricciones o condicionamientos a la integración y compensación de las rentas negativas siempre y cuando exista una suficiente fundamentación objetiva y razonable (...).

La solución contraria, es decir, la imputación directa de las bases negativas, daría lugar a una menor base imponible en los socios, que podrían tributar por debajo de su capacidad efectiva, y a un tratamiento favorable a los socios de estas Sociedades respecto del otorgado a los socios de las restantes Sociedades.

5. La impugnación de los arts. 28, 35 A) y 39.1 de la Ley 18/1991 presenta aspectos comunes. Los recurrentes alegan que las limitaciones cualitativas o cuantitativas establecidas por los citados preceptos impiden deducir determinados gastos ineludibles o necesarios y, e consecuencia, vulneran el principio de capacidad económica (...).

A) En primer lugar (...), el Impuesto queda definido legalmente por el hecho de gravar no la totalidad de la renta obtenida por el sujeto, sino la renta neta.

(...) Por consiguiente, ha de estimarse que el concepto de rendimiento neto informa la ordenación del Impuesto contenida en la Ley 18/1991, de 6 de junio.

B) A este fin conviene señalar, como premisa de nuestro razonamiento, que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que no corresponde en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha sobrepasado o no los límites al poder tributario (...).

En el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede (...) tener presente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos; (...) pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (...). Finalmente, es obvio que el legislador también puede estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria (...).

JURISPRUDENCIA

C) Sin embargo, aun admitiendo lo anterior, es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1. C.E. Pues cabe observar, en lo que aquí importa, que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal (SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990 y 221/1992) (...).

6. Una vez hechas las anteriores consideraciones es posible examinar a continuación y separadamente cada uno de los preceptos impugnados:

A) El art. 28 de la Ley (...).

La regulación establecida por la Ley está suficientemente justificada y no viola el principio de capacidad económica constitucionalmente garantizado. Las deducciones permitidas por el precepto impugnado se aplican sobre los rendimientos íntegros del trabajo. (...) Quedan, en consecuencia, excluidos los rendimientos que, pese a proceder del trabajo personal, deben calificarse como rendimientos de actividades profesionales, los cuales se rigen por un régimen distinto (...).

Además de los gastos expresamente mencionados en el art. 28.1, el legislador permite la deducción de la cantidad que resulte de aplicar el coeficiente señalado en el núm. 2, reconociendo de esta manera la posible existencia de otros gastos. (...) Los posibles gastos no mencionados en el apartado 1 y tomados en consideración en el apartado 2 serán gastos de limitada importancia. Y la comprobación de la realidad y exactitud de tales gastos podría dar lugar a un incremento desproporcionado de los costes de gestión del tributo, máxime si se considera que los sujetos pasivos perceptores de estos rendimientos no están obligados a llevar contabilidad de sus ingresos y gastos; pues se trata, frecuentemente, de gastos de carácter mixto, en los que no siempre es fácil determinar si deben calificarse como gastos necesarios para la obtención de los ingresos o como empleo o consumo de la renta (...).

B) El art. 35 A) de la Ley permite deducir, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario en el supuesto de inmuebles arrendados o subarrendados, los gastos necesarios para su obtención. Sin embargo precisa acto seguido que «la deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de tales bienes o derechos y demás gastos de financiación no porá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho». En opinión de los recurrentes, la limitación establecida a la deducción de los intereses puede dar lugar a que el contribuyente deba tributar de acuerdo con una capacidad económica superior a la real (...).

El análisis sistemático y comparativo de la nueva regulación concerniente a la deducción de intereses pone de manifiesto los siguientes aspectos relevantes para el enjuiciamiento del precepto impugnado:

a) La nueva regulación introducida por la Ley 18/1991 en este punto puede resultar más favorable para el sujeto pasivo que la existente con anterioridad, pues a diferencia de lo dispuesto por la Ley 48/1985, el límite establecido a la deducción por intereses no opera conjuntamente (...).

A. Cayón Galiardo**Comentario a la Sentencia del Tribunal...**

b) La norma impugnada persigue una finalidad de política social constitucionalmente reconocida. En concreto, el límite establecido actúa como medida de fomento del alquiler de los inmuebles susceptibles de ser arrendados.

c) El tope fijado por la Ley actúa también como instrumentos para impedir maniobras elusivas del Impuesto. (...)

(...) el límite señalado por la Ley configura un marco dentro del cual el sujeto pasivo puede ordenar razonablemente sus relaciones económicas con terceros, ya que una gestión prudente de su patrimonio, que procure la obtención de los rendimientos íntegros adecuados, posibilita la deducción de los intereses y priva de contenido a la alegada vulneración del principio de capacidad económica.

C) El art. 39.1 de la Ley 18/1991 dispone que «tendrán la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, exclusivamente, los de administración y custodia» (...).

La exclusión de la posibilidad de deducción de otros posibles gastos, y de manera señalada de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de los bienes o derechos de que puedan derivar tales rendimientos, se justifica por razones de política económica y social y no resulta ajena a la naturaleza de estos rendimientos. (...) No ha desconocido el legislador que el recurso al crédito para financiar operaciones de adquisición de acciones puede realizarse con finalidades que tienen poco que ver con la obtención de rendimientos, y así ocurrirá cuando la compra de acciones persigue tomar el control de la sociedad. En otros supuestos, será la expectativa de un rápido y sustancial incremento en el valor de las acciones lo que inducirá al particular a financiar su adquisición mediante crédito. (...) De esta manera se persigue evitar actitudes puramente especulativas (...).

Los razonamientos precedentemente expuestos permiten concluir que el precepto impugnado no vulnera el principio de capacidad económica (...).

D) Además de los artículos ya analizados, los recurrentes solicitan también que se declare la inconstitucionalidad por conexión de los preceptos de la Ley 18/1991 que contienen un tratamiento similar de los rendimientos negativos y, en concreto, de los arts. 42.2, 60, 64, 65.2 y 66.2.

Basta la lectura de estos preceptos para comprobar que no pueden calificarse como preceptos conexos a los efectos del art. 39 LOTC (...).

7. En el motivo cuarto de la demanda se alega la inconstitucionalidad del art. 25 h) de la Ley 18/1991, en relación con el art. 9 j), por violación de los arts. 14, 31.1 y 39 C.E.

El art. 25 h) incluye entre los rendimientos del trabajo «las ayudas o subsidios familiares y las becas», (...) entienden los recurrentes que tales conceptos no constituyen rendimientos del trabajo y que su tributación vulnera el principio de capacidad económica (...).

Las alegaciones expuestas en la demanda no pueden ser compartidas. El art. 24 de la Ley 18/1991 ofrece un concepto amplio de rendimientos del trabajo en el que se incluyen todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo. Pues a diferencia del art. 14 de la Ley 44/1978, no se exige ahora que los rendimientos deriven exclusivamente del trabajo (...).

JURISPRUDENCIA

En todo caso, la dificultad de calificar las ayudas o subsidios familiares como rendimientos del trabajo carece de relevancia constitucional (...).

En contra de lo afirmado por los recurrentes, el sometimiento a gravamen de las ayudas y subsidios familiares no supone la creación artificial de capacidades inexistentes a los solos efectos de tributación. En un impuesto de naturaleza personal y subjetiva que grava la totalidad de la renta pueden incluirse, en principio, todas las rentas percibidas por el sujeto pasivo para de esta manera determinar su renta personal (...).

Por último, la tributación de las ayudas y subsidios familiares no vulnera el principio de protección a la familia reconocido por el art. 39.1 C.E. (...).

8. Como ya hemos indicado, el art. 25 h), incluye entre los rendimientos del trabajo «las becas, sin perjuicio de los dispuesto en el art. 9 de esta Ley»; a su vez, el art. 9 j) declara exentas «las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive». (...) El diferente trato dispensado a las becas públicas y a las privadas viola el art. 14 C.E. al establecer soluciones distintas para casos iguales sin justificación alguna.

A) (...)

Las consideraciones expuestas respecto de las ayudas y subsidios familiares impiden, asimismo, estimar que la sujeción de las becas al Impuesto vulnere los principios de capacidad económica y de protección a la familia (...).

B) Mayor complejidad reviste la diferencia de trato entre las becas públicas y las privadas. Antes de analizar este punto es preciso una aclaración: el art. 9 j) de la Ley no declara exentas a todas las becas públicas sino únicamente a las que, reuniendo esta condición, sean percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura o equivalente inclusive (...).

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina (...).

En un Estado Social de Derecho (art. 1 C.E.), que debe promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo sean reales y efectivas (art. 9.2 C.E.), el libre desarrollo de la personalidad (art. 10.1 C.E.), y reconoce el derecho a la educación (art. 27.1 C.E.), es evidente que los poderes públicos deben establecer un programa de ayudas al estudio que garantice a los ciudadanos con menos recursos económicos el acceso a la educación (...).

Ahora bien, una vez justificada la exención contenida en el art. 9 j) de la Ley, es preciso determinar si la obtención de becas públicas y de becas privadas pueden calificarse como situaciones iguales y si el diferente trato dispensado por el legislador se funda en un criterio objetivo y razonable y es una medida adecuada y proporcionada al fin perseguido. Según el Abogado del Estado, el fundamento objetivo y razonable del diferente régimen tributario de las becas radica en que mientras las becas públicas están sujetas a un estricto régimen jurídico, que afecta a su cuantía, requisitos y procedimiento, por el contrario las becas privadas quedan al arbitrio de quien las establece (...).

Las alegaciones anteriores han de ser acogidas. (...) A lo que cabe agregar, por último, que el origen público de los recursos empleados justifica la concesión de una exención como la

contenida en el art. 9 j) de la Ley 18/1991; excepción que no cabe considerar tampoco que sea desproporcionada al fin perseguido con estas ayudas.

(...)

F A L L O

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

Ha decidido

Desestimar el presente recurso de inconstitucionalidad.

(...)

Dada en Madrid, a catorce de julio de mil novecientos noventa y cuatro.

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado don José Gabaldón López respecto de la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 1.857/91.

En relación con algunas de las cuestiones planteadas discrepo de la fundamentación y el fallo de la mayoría, porque considero que éste debió estimar el recurso en cuanto al art. 30 y los incisos que luego cito de los arts. 28.2, 35.A) y 9.j) de la Ley 18/1991, de 6 de junio. Mi discrepancia se funda en las razones que siguen.

1. El tratamiento que la Ley otorga en el art. 30 a los rendimientos de trabajo es distinto del atribuido a los rendimientos del capital y a las plusvalías por los arts. 33 y 51. La desigualdad que así se origina, podría en algunos aspectos corregirse mediante la elección entre la declaración separada y la conjunta, pero no en lo que respecta a la comparación entre familias que sólo tienen ingresos por trabajo y las que los tienen por rentas del capital (...).

La adecuada corrección de estas desigualdades y el gravamen de cada uno de los sujetos del matrimonio según su propia capacidad económica exige la nulidad del art. 30 y sus conexos. Con ello el sistema ganaría en coherencia e impediría; en cada caso, situaciones de desigualdad de distinto carácter pero coincidentes en gravar de modo diferente la misma capacidad contributiva en cuanto el perceptor casado en régimen de gananciales tributa por la totalidad de unos ingresos por trabajo que sólo le pertenecen en su mitad (...).

2. La definición del impuesto (...), como «la totalidad de sus rendimientos netos» (art. 2) supone una opción posible para el legislador. (...) El principio constitucional de que ha de contribuirse al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto (art. 31.1 C.E.) se concreta del modo dicho en este impuesto y por consiguiente la determinación de los rendimientos netos cobra alcance constitucional. (...) Con este criterio procede, pues, examinar los preceptos impugnados (...).

JURISPRUDENCIA

3. Reconocida la existencia de «otros gastos» en el párrafo 2º del art 28 el establecimiento de aquel porcentaje deducible no puede considerarse en sí arbitrario ni contrario al expresado principio constitucional (...).

Pero debe ser otra la conclusión en relación con el tope máximo de 250.000 pts. puesto que éste introduce una nueva magnitud económica en el cálculo anterior, es decir, la excepción para el caso de las rentas cuyo 5 por ciento supere esa cuantía y esto sí puede afectar a la esencia del impuesto en cuanto para ciertos rendimientos, solamente por razón de su superior cuantía ya no se aplica la deducción de los gastos y son por tanto objeto de un trato menos favorable. Aunque éste se inspirase en objetivos razonables de política social, podrían estos fines lograrse por otros cauces y no lesionando los principios de capacidad económica e igualdad. (...) De ahí que el inciso «con un límite máximo de 250.000 pts.» del art. 28.2, no se ajusta a la Constitución; y en igual caso está por conexión y por iguales razones el inciso «con límite de 600.000 pts.» del mismo párrafo.

4. En cuanto al art. 35.A), que limita la deducción de los intereses de capitales ajenos y demás gastos de financiación invertidos en la adquisición o mejora de inmuebles arrendados a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho, aunque existan motivos para la limitación (...) la norma que se cuestiona no resulta proporcionada y adecuada a los límites constitucionales que resultan del art. 31.1 C.E. (...), basta considerar que el conjunto de esos gastos podría en muchos casos determinar una rentabilidad negativa, que no es susceptible de gravamen, siendo así que las magnitudes económicas en juego (intereses y gastos de financiación y rendimientos íntegros del inmueble) son de posible comprobación por la Hacienda.

En consecuencia, el inciso «no podría exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por la cesión del inmueble o derecho» del art. 35.A), debiera haber sido declarado inconstitucional.

5. Por último, respecto del art. 25.h) en relación con el 9.j), en cuanto el primero incluye como rendimiento del trabajo a las ayudas o subsidios familiares y las becas (...), no puede estimarse que la inclusión de las ayudas y subsidios familiares entre los rendimientos lesione el principio de capacidad económica puesto que, si no significan variación importante en el conjunto económico del sujeto pasivo, serán otras normas las que determinen la no sujeción (...).

Mas, en cuanto a las becas, es patente que el art. 9.j), pese a considerarlas renta, las declara exentas. Lo que no se compagina con el principio de igualdad es que (...) pueden existir becas privadas en las que el sistema, condicionamiento y fines las doten de igual carácter y transparencia que las públicas.

Estas consideraciones debieran haber llevado a la declaración de inconstitucionalidad del término «públicas» en el apartado j) del art. 9, extendiendo así la exención a todas las becas que tuvieran el destino, fin y condicionamiento establecido para las becas públicas.

En consecuencia, el fallo debió, en mi opinión, ser parcialmente estimatorio, declarando la inconstitucionalidad del art. 30 y los incisos antes señalados de los arts. 35 A) y 9.j) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, impugnada.