

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN 11

ESTUDIOS

LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES,
INSTALACIONES Y OBRAS. RESERVA DE LEY Y CONCEPTOS
JURÍDICOS INDETERMINADOS. 19
Jesús Alonso Hernández

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ASOCIACIONES. 49
Juan Francisco Gómez Gonzalvo.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN FISCAL 69
DE LAS COOPERATIVAS.
Luis Pérez Herrero.

Documentos

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Real Decreto por 87
que el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades
empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades
para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto
sobre el Patrimonio.

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Real Decreto por 97
el que se modifica el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre,
por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General
Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las
Islas Canarias, creados por la Ley 20/1991.

LEGISLACIÓN

Crónica legislativa

Últimas disposiciones fiscales aparecidas. 103

JURISPRUDENCIA

*STS de 7 de noviembre de 1998. Renuncia al derecho de suscripción 119
preferente de acciones.*

*STS de 5 de diciembre de 1998. Declaración de nulidad de los arts. 121
2.4 y 29 del Reglamento del ITP y AJD.*

<i>STS de 23 de enero de 1999. Notificaciones de valores catastrales cuando se produce un cambio en la titularidad del inmueble.</i>	125
<i>STS de 28 de enero de 1999. Suspensión de la ejecución de los actos en materia tributaria cuando sólo se discute una parte de la deuda.</i>	127
<i>STS de 9 de abril de 1999. Suspensión de la ejecución de los actos en materia tributaria sin garantía. Carga de la prueba para acreditar los "daños y perjuicios de imposible o difícil reparación".</i>	133
<i>SAN de 28 de mayo de 1998. Inicio del cómputo del plazo de prescripción en las sucesiones mortis causa.</i>	138
<i>SAN de 24 de septiembre de 1998. Entidades sin ánimo de lucro. No están sujetos al IS (Ley 61/1978) los rendimientos derivados de Letras del Tesoro.</i>	140
<i>SAN de 24 de noviembre de 1998. Bonos austriacos. Convenio entre España y Austria. aplicación del art. 25.3 LGT: calificación del hecho imponible.</i>	141
<i>STSJ Extremadura de 25 de septiembre de 1998. Responsabilidad en la sucesión de deudas tributarias. No exigibilidad de las sanciones.</i>	145
<i>STSJ La Rioja de 22 de julio de 1998. No están exentas del ITP y AJD las aportaciones de bienes y derechos realizados por los cónyuges a la sociedad conyugal.</i>	148
<i>STSJ Comunidad de Valencia de 3 de abril de 1998. Exención del IVA de las cantidades que perciben los titulares de hostelería por su participación en los beneficios de las máquinas recreativas.</i>	151
<i>RTEAC de 16 de abril de 1998. Herencia yacente. Operaciones participacionales realizadas varios años después del fallecimiento. Inclusión de los rendimientos percibidos por la herencia.</i>	155
<i>RTEAC de 13 de mayo de 1998. Responsabilidad de los administradores. No es necesaria la absoluta paralización o desaparición de la actividad.</i>	157
<i>RTEAC de 29 de mayo de 1998. Transmisión del patrimonio empresarial. Régimen tributario en el IVA cuando el vendedor se reserva parte del patrimonio.</i>	159
<i>S. del Juzgado de 1ª Instancia de Barcelona de 4 de mayo de 1998. Levantamiento del velo de una sociedad interpuesta.</i>	161

UNIÓN EUROPEA

<i>Selección y comentario de Jurisprudencia. Coordinación: Luis Docavo Alberti.</i>	167
<i>STJCE de 28 de mayo de 1998 (Asunto C-3/97). Impuesto sobre el volumen de negocios. Sexta Directiva 77/388/CEE. Ámbito de aplicación. Entrega de perfumes falsos.</i>	167

<i>STJCE de 11 de junio de 1998 (Asunto C-361/96). Interpretación de la letra a) del artículo 3 de la Octava Directiva 79/1072/CEE. Obligación, para el sujeto pasivo no establecido en el país, de adjuntar a la solicitud de devolución del impuesto los originales de las facturas o de los documentos de importación. Posibilidad de adjuntar un duplicado en caso de pérdida del original no imputable al sujeto pasivo.</i>	171
<i>STJCE de 11 de junio de 1998 (Asunto C-283/95). Sexta Directiva. Aplicación a la organización de juegos de azar ilícitos. Determinación de la base imponible.</i>	176
<i>STJCE de 1 de junio de 1998 (Asunto C-68/96). Posible incompatibilidad con el Derecho comunitario de un Impuesto sobre productos audiovisuales y foto-ópticos, que discrimina entre los productos nacionales y los productos importados. Interpretación del artículo 95 del Tratado.</i>	179
<i>STJCE de 18 de junio de 1998 (Asunto 43/96). Incumplimiento. Sexta Directiva 77/388/CEE. Apartados 2 y 6 del artículo 17. Derecho a deducción. Exclusiones previstas por normas nacionales anteriores a la Sexta Directiva.</i>	183
<i>STJCE de 14 de julio de 1998 (Asunto C-172/96). Sexta Directiva. Ámbito de aplicación. Operaciones de cambio.</i>	186

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE
CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS. RESERVA
DE LEY Y CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS.**

Jesús Alonso Hernández

Abogado.

*Colaborador de la 1ª Cátedra de Derecho
Financiero y Tributario de la Universidad
de La Laguna*

Í N D I C E

1. INTRODUCCIÓN:

2. INDETERMINACIÓN LEGAL Y RESERVA DE LEY:

2.1. La reserva de Ley en general: fundamento.

2.2. El fundamento de la reserva de Ley en la doctrina hacendista.

2.3. Alcance del principio de reserva de Ley en materia tributaria.

3. RESERVA DE LEY Y CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS:

*3.1. Reserva de Ley y conceptos jurídicos indeterminados utilizados
en la Base imponible del ICIO:*

- a) Planteamiento.*
- b) Conclusiones.*

*3.2. Indeterminación conceptual y razonamiento en la
interpretación:*

- a) Planteamiento.*
- b) Conclusiones.*

4. BIBLIOGRAFÍA.

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN:

Si bien la doctrina del Tribunal Supremo parece haber dado fin, no sin ciertas contradicciones, a la polémica cuestión de la base imponible del ICIO, desde el punto de vista dogmático la solución adoptada no ha hecho más que avivar la discusión. Baste para comprobarlo, observar el elevado número de trabajos que se han ocupado de la cuestión, sin que se haya podido llegar aún a una solución más o menos aceptada.

Tales trabajos, aún críticos con la postura finalmente adoptada por el Tribunal Supremo, dejan de abordar algunos de los problemas que, a mi juicio, están en el fondo del asunto.

El presente estudio pretende ofrecer una visión crítica del art. 103.1 de la Ley de Haciendas Locales, fundamentalmente, desde el punto de vista de la reserva de Ley, en relación con la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, con la idea de llegar a alguna conclusión sobre la constitucionalidad del precepto.

2. INDETERMINACIÓN LEGAL Y RESERVA DE LEY.

Dispone el art. 103.1 de la Ley de Haciendas Locales que la base imponible del impuesto estará formada por el ***“coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, del que no forman parte, en ningún caso, el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, ni tampoco las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas con dichas construcciones, instalaciones u obras”***⁽¹⁾.

Toda la doctrina ha criticado la falta de determinación o concreción legal de este elemento esencial del tributo, pero sin depurar las consecuencias que de ello puedan extraerse, cuestión en la que me propongo llegar a alguna conclusión.

Es, precisamente, el principio de reserva de Ley el punto de partida de donde debe comenzar, a mi parecer, el estudio crítico de este precepto, en el cual nos adentraremos con las limitaciones que impone el específico objeto de este trabajo.

2.1. La reserva de Ley en general: fundamento.

¹ La exclusión del IVA y demás impuestos que se citan, ha sido introducida por el art. 18.27º de la Ley 50/98 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social.

Jesús Alonso Hernández

RUBIO LLORENTE², siguiendo a GIANNINI³ señala que, por su naturaleza, el ámbito de la reserva de ley es "una limitación que la Constitución impone al poder que el legislador democrático tiene para atribuir a la Administración la facultad de regular por sí materias determinadas".

BAÑO LEON⁴ concluye, a mi juicio correctamente, que del examen de la doctrina constitucional pueden extraerse, con carácter general, las siguientes consecuencias sobre este principio:

- "1º. La reserva de ley no sólo implica necesidad de un ley, sino también que esta tenga un mínimo contenido material.*
- 2º. Se admite la colaboración del poder reglamentario siempre que la habilitación concedida por la ley no le sitúe de hecho en una situación semejante al legislador (la regulación ha de ser dependiente y subordinada a la ley habilitante).*
- 3º. No son viables las remisiones que supongan auténticas deslegalizaciones, el Reglamento dentro de la reserva de ley tiene que ser un complemento de la misma".*

De estas tres conclusiones debemos quedarnos, por ahora, con la primera de ellas: la técnica de la reserva de ley, como mandato del constituyente, **se impone a la voluntad del legislador ordinario ordenándole que regule el contenido mínimo de determinadas materias.**

La reserva de Ley no sólo sirve para delimitar negativamente la potestad reglamentaria de la Administración, sino que esta técnica contiene un aspecto positivo en virtud del cual el legislador queda obligado a regular suficientemente la materia reservada.

Esto significa que el principio de reserva de Ley puede infringirse no sólo cuando el legislador remite la regulación de ese contenido mínimo a la Administración, sino cuando el legislador regula insuficientemente ese mínimo permitiendo que otros poderes desempeñen el papel que el constituyente sólo a él encomienda. Sólo el poder legislativo está facultado para regular determinadas cuestiones. Están excluidos el poder

² RUBIO LLORENTE, F. "Rango de Ley, Fuerza de Ley, valor de Ley: sobre el problema del concepto de Ley en la Constitución". RAP, 100-102, I, pags 428 y siguientes y pags. 428-430.

³ GIANNINI, M.S. "Corso di Diritto Administrativo", III, Giuffrè, Milano, 1967.

⁴ BAÑO LEON, J.M. "Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978). 1ª Edición; Madrid: Ed. Civitas, 1991, pag. 90.

E S T U D I O S

ejecutivo (al menos en los aspectos esenciales e indispensables de esas materias, como luego veremos) y el poder judicial.

Hago hincapié en el **poder judicial** pues, a mi juicio, **se infringiría el principio de reserva de Ley** cuando el legislador ordinario omitiera la regulación mínima de una materia a él reservada permitiendo que, en definitiva, quien se encargara de completar ese vacío por vía de “integración” fuera el poder judicial, como consecuencia de su labor de aplicación e interpretación del derecho (Art. 1.6 del Cc) y del mandato del art. 11.3 de la LOPJ que impone a los Jueces y Tribunales el deber de resolver las pretensiones que se les planteen.

Y la razón de que esto sea así hay que encontrarla en el propio **fundamento de la reserva de Ley**. BAÑO LEÓN ⁵ expone las diferentes teorías que se han manejado, con carácter general, para explicar el fundamento del principio de la reserva de Ley, distinguiendo las siguientes: a) la que podríamos denominar **teoría clásica** según la cual se explica que determinadas materias deban ser reguladas por Ley, en razón a que el Parlamento es el órgano auténticamente democrático frente al poder ejecutivo, criticándose esta tesis en la dificultad que en el Constitucionalismo moderno y, en particular, en nuestra Constitución, se encuentra para negar legitimidad democrática a la Administración y en la contradicción que supone admitir una primacía del legislador sobre cualquier órgano y negarle, en cambio, su poder para encomendar determinadas materias al reglamento. b) La teoría de la **protección o certeza jurídica**, en cuya virtud es posible fundar la legitimidad constitucional de la reserva al legislador de determinadas decisiones en la mayor capacidad de protección jurídica de la ley frente al reglamento, dada la solemnidad de aquélla. Teoría que se combate afirmando que los defensores de esta tesis confunden la consecuencia esencial de la reserva de Ley, la tipicidad, que garantiza que el juez o la Administración no apliquen derecho sin que esté previamente fijado (que sea *cierto*), con el fundamento mismo de la reserva. c) La **teoría de la separación de poderes** que encuentra la causa de la reserva de ley en el aseguramiento del equilibrio de poderes, de manera que si se quiere mantener esta división en un sistema de gobierno parlamentario es preciso atribuir al Parlamento la resolución de aquellas materias más relevantes. d) La **teoría de la especial naturaleza del procedimiento parlamentario**. Según ésta, aunque la teoría anteriormente expuesta sobre la necesidad de un reequilibrio de poderes es certera, no justifica por sí sola la reserva parlamentaria. “Lo que está tras ella es el hecho de que el método parlamentario brinda un procedimiento en el que la producción de normas jurídicas se sucede con la intervención, aunque sólo sea contradictoria, de la oposición y en un espacio de tiempo que permite una mayor transparencia del proceso de elaboración hacia el conjunto de los ciudada-

⁵ BAÑO LEÓN, J.M., ob. Cit., pags. 91 y ss.

nos. Aquí sí que hay una calidad procedimental diferente entre la ley y el reglamento. La publicidad, la concurrencia de opiniones, la misma estructura del procedimiento legitiman a la ley para adoptar aquellas decisiones más relevantes política y socialmente. **La legitimación a través del procedimiento -*legitimation durch Verfahren*-, cuya importancia ha demostrado la sociología, sirve también de herramienta jurídica para explicar la reserva de ley y la consecuente limitación del legislador para abandonar una materia al Reglamento".**

2.2. El fundamento de la reserva de Ley en el derecho tributario.

Inicialmente, PEREZ ROYO⁶, quien con más profundidad se ha ocupado de la cuestión, defendió la teoría que hemos denominado clásica según la cual el principio de reserva de Ley en el ámbito tributario respondía a la garantía de la propiedad de los ciudadanos, pues "la ley formal presentaba las características que la hacen aparecer como el acto más idóneo para proteger los intereses de los particulares, pero sobre todo por el hecho de que aprobación de los tributos por ley equivale a decir que dichas prestaciones coactivas vendrán impuestas por el órgano que constituye la representación política de aquellos que eventualmente deberán soportar la carga derivada de tales prestaciones". Precisamente, en base a esta apoyatura sobre el fundamento del principio de legalidad tributaria, se atribuía el carácter de "norma odiosa" al precepto tributario, lo que exigía siempre su interpretación restrictiva.

Posteriormente, dicho autor⁷ ha sostenido que "en las formulaciones actuales sobre el principio de legalidad tributaria es necesario ver, por encima de una norma garantista de la propiedad o de la libertad del individuo, un principio puesto en garantía y defensa del interés de la sociedad a un desarrollo democrático de una parte tan esencial del conjunto de la política como es la política fiscal. Desarrollo democrático que, en este punto, equivale a debate y aprobación de las instituciones que constituyen la base de esta política en el Parlamento, es decir, en el órgano que más adecuadamente garantiza la composición de los intereses de las diferentes clases y fracciones de clase existentes en el país". No obstante, advierte el mencionado profesor que aún continúa manteniéndose la interpretación del principio de legalidad tributaria en clave de garantía de la propiedad y libertad individuales contra las intromisiones del Ejecutivo. Efectivamente, tal concepción, ya superada, es la que sirve de soporte argumental a la Sentencia 185/95 de 14 de diciembre, en la que el Tribunal Constitucional señala: "El principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se re-

⁶ PEREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria". HPE, nº 14 (1972), pags. 207 y ss.

⁷ PÉREZ ROYO, F.: "Notas sobre el sentido actual del principio de legalidad tributaria", en "Estudios sobre el Proyecto de Constitución"; Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, 1978, pag. 393 y ss.

E S T U D I O S

monta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; **la reserva de ley se configura como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/87)**. En el estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes”.

2.3. Alcance del principio de reserva de Ley en materia tributaria:

- **Relatividad:** El art. 31.1 de la CE., especificación en materia tributaria del principio de reserva de Ley establecido con carácter general en el 53.1 CE., ha de ponerse en relación como recuerda RAMÍREZ GÓMEZ ⁸, con el art. 133, 1º y 2º CE. que contempla el principio de reserva de ley tributaria desde la perspectiva de la estructura territorial del Estado, realidad que no puede ser ignorada por el jurista, ya que, como el propio Tribunal Constitucional ha declarado, “el sentido que hay que reconocer a la reserva introducida por el art. 31.3 de la Constitución no puede entenderse, sin embargo, desligado de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución regula”, (STC 19/87, FJ4º).

Por ello, la autonomía financiera reconocida a los Municipios ha coadyuvado a defender la **relatividad del principio de reserva de ley** en materia de tributos locales que, en todo caso, ha de ser mantenido en los términos que recuerda el TC en su sentencia 185/95 de 14 de diciembre cuando afirma: “también hemos señalado que se trata de una **reserva relativa** en la que, aunque los criterios o principios que ha de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, **siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad**”. (Vid. en idéntico sentido, entre otras, SSTC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/87 y 99/87).

- **Elementos que resultan cubiertos:** El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (Ss. TC 37/81 y 19/87).

⁸ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La reserva de Ley en materia tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional” en la obra colectiva “Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)”; Madrid; Ed. Tecnos, 1990, pags. 32. y ss.

⁹ PÉREZ ROYO, F.: “Fundamento y ámbito...”, ob. cit., pag. 233.

Jesús Alonso Hernández

No obstante este carácter relativo, PEREZ ROYO⁹ ya señaló que “empleando una fórmula sintética, puede decirse que la reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afecten a la **identidad o a la entidad de la prestación**. Así, la ley debe determinar directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias, qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar”.

Es decir, que la reserva de Ley comprende, sin lugar a dudas, la designación del presupuesto de hecho o hecho imponible, el sujeto pasivo y la base imponible.

Igualmente, MARTIN QUERALT¹⁰ opina que “una ley que pretendiera limitarse a establecer un tributo sin establecer sus señas de identidad -sujetos pasivos, hecho imponible, elemento mínimos de cuantificación- no habría establecido siquiera dicho tributo, sino una entelequia. Establecimiento de un tributo, en definitiva, supone cundo menos definir sus elementos esenciales. Lo contrario, amen de un sofisma, supone variar de contenido el mandato constitucional”.

3. RESERVA DE LEY Y CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS.

¿Se cumplen estas exigencias del principio de reserva de Ley cuando el legislador utiliza los conceptos jurídicos con un excesivo grado de indeterminación?. Para SAINZ MORENO¹¹, la función positiva que cumple la indeterminación de los conceptos jurídicos, no es la de crear un vacío normativo dentro de cuyos límites cualquier decisión sea válida, sino, por el contrario, dar a la norma la holgura necesaria para que, siendo más adaptable a la realidad, el resultado de su aplicación pueda ajustarse con mayor exactitud a la solución que la norma preconiza, al espíritu y finalidad de aquella, como dice el art. 3 del Cc. **“La indeterminación de los conceptos, por sí sólo, no tiene, pues, otro alcance jurídico que el de hacer posible la más exacta aplicación de la norma”** ¹².

¹⁰ MARTÍN QUERALT, S.: “Comentario a las Leyes Tributarias y financieras”, (comentario al art. 2) Tomo I, Madrid. Ed. Edersa, 1990, pag. 22.

¹¹ SAINZ MORENO, F.: “Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa”, Madrid: Editorial Civitas, 1976.

¹² Señala SAINZ MORENO (“Conceptos Jurídicos ...” Ob. cit., pag. 194) que “los conceptos jurídicos tienen una estructura semántica igual a la de los demás conceptos. El origen, naturaleza y funciones de su indeterminación es el mismo que la de aquéllos, aunque alterada por los efectos que en el significado de las palabras produce su uso jurídico. La incorporación de una palabra a una norma influye sobre su significado al cambiar los límites de su campo de referencia y al quedar delimitado, directa o contextualmente, el sentido en que el término se toma. Además, el grado de precisión de concepto se ve sometido a la presión que produce sobre su significado la función jurídica que desempeña en la norma... Por eso, sobre la función semántica de los términos legales opera su función normativa, que consiste en dar a la calificación de objetos el sentido de ser medio para obtener un resultado; algo, pues distinto de la calificación como medio para conocer la realidad”.

E S T U D I O S

La llamada teoría de los conceptos jurídicos indeterminados distingue en la estructura interna del concepto dos zonas: un núcleo o zona de certeza configurado por datos previos, seguros y un halo, zona que rodea el núcleo, zona de duda o, dicho con mayor precisión, zona donde no existe una certeza previa y cuya determinación exige desplegar la idea nuclear del concepto.

La distinción entre el núcleo (zona de certeza) y el halo (zona de duda) expresa que todo el concepto, todas sus zonas, "están iluminadas o inspiradas por la idea que constituye su núcleo, de manera que por muy difusos que sean los límites del concepto el criterio para conocer hasta donde alcanzan esos límites lo proporciona su esencia o núcleo, porque el concepto ilegal hasta donde ilumina el resplandor de su núcleo. Aquello que no puede designarse con las ideas que integran la esencia del concepto queda fuera de su ámbito, aunque pudiera adecuarse a otras notas no esenciales del concepto" ¹³.

SAINZ MORENO¹⁴, después de afirmar que no existe ningún criterio que permita establecer una distinción clara y suficiente entre conceptos jurídicos determinados e indeterminados, al ser la indeterminación una característica connatural a todo concepto incluido el jurídico, defiende la utilidad de la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados pues ésta, en definitiva, sirve para "exponer las razones por las que todo concepto incorporado a una norma jurídica - cualquiera que sea el grado de determinación - puede ser interpretado y aplicado de acuerdo con la solución justa que ese concepto, en cada caso y en su contexto legal y situacional lleva implícita".

La teoría de los conceptos jurídicos indeterminados defiende así la tesis según la cual la utilización de tales conceptos por una norma no significa, por sí sola, la atribución de la facultad de elegir discrecionalmente entre varias soluciones posibles aquella que en cada caso se considera conveniente y oportuna; sino que por el contrario, mantiene que **"la interpretación y aplicación de todo concepto jurídico, cualquiera que sea el grado de su indeterminación"**¹⁵, no admite, si la norma no dispone otra cosa, más que

¹³ SAINZ MORENO, F. Ob. cit., pag. 197.

¹⁴ SAINZ MORENO, F. Ob. cit., pags. 212 y 213.

¹⁵ Sobre el grado de determinación de los conceptos señala SAINZ MORENO (Ob. cit., pag. 196): "Así pues, la determinación de los conceptos depende de la naturaleza de sus notas, no de la cantidad de sus notas. La determinación aumenta cuando las notas son más determinadas, lo que ocurre cuando el uso social las delimita con mayor vigor, y se reduce cuando la vigencia de sus significado es más débil. Refiriéndose a los conceptos jurídicos señala: "Ahora bien, cuando se trata de conceptos jurídicos, no es sólo la vigencia social de sus notas la que determina cuáles constituyen su núcleo esencia y cuáles el halo que lo rodea. n en tal caso sobre la vigencia social actúa la vigencia jurídica. Por eso, dice RICKERT << llamamos notas esenciales, en un concepto jurídico, a las que contribuyen a que se siga la voluntad del legislador o a que se realice el derecho>>. Pero ello obliga, naturalmente, a resolver por medio de la interpretación jurídica cuáles son tales notas".

Jesús Alonso Hernández

una sólo solución correcta y que, por tanto, la corrección de la decisión que se tome puede ser controlada judicialmente sin que tal control implique una mera sustitución de criterios, sino el resultado de la búsqueda de la solución justa” ¹⁶. Así pues, la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados reduce la discrecionalidad administrativa eliminando la arbitrariedad mediante el sometimiento a control judicial de todo aquello que debe ser juzgado en términos de legalidad o de justicia

GARCIA DE ENTERRIA¹⁷, en relación con el problema de la indeterminación de los conceptos, la discrecionalidad administrativa y el control judicial de los actos administrativos, señala: “la indeterminación lógica del enunciado no se traduce en una indeterminación absoluta de su aplicación, que permita cualquier interpretación y la contraria, o una invocación meramente caprichosa capaz de legitimar cualquier solución. Por el contrario, resulta manifiesto que la utilización que la Ley hace de estos conceptos apunta inequívocamente a una realidad concreta, perfectamente indicada como determinable...; he aquí, pues, en esta proscripción radical, que existe un límite a la indeterminación, y un límite manifiesto y patente, nada impreciso, ambiguo o vaporoso, un límite rotundo. Es aquí, en este punto inequívoco y preciso, donde debe situarse la explicación de que los conceptos legales indeterminados postulan una única solución justa. Todos los reproches críticos que, desde un punto de visto lógico y aún de teoría del Derecho, se han opuesto a esa explicación, tradicional en la doctrina alemana, donde la teoría de estos conceptos se formula inicialmente, son absolutamente redargüibles con esta simple observación. La unidad de solución justa no quiere decir que haya una sólo conducta específica y singular que pueda merecer, entre las infinitas posibles, la calificación de actuación de buena fe, por ejemplo; quiere decir que una conducta o es de buena fe o no es de buena fe, y que por ello ha de utilizarse necesariamente, en la expresiva fórmula alemana, *una apreciación por juicios disyuntivos*”.

De todo lo dicho anteriormente entiendo que una correcta utilización de esta teoría requiere:

- 1º. Que el legislador en buena *técnica* legislativa acuda a la vía de los conceptos jurídicos indeterminados cuando sea realmente necesario dada la naturaleza del objeto regulado.
- 2º. Que la *solución justa* finalmente adoptada sea realmente producto de un verdadero *razonamiento jurídico*.

¹⁶ SAINZ MORENO, F.: Ob. cit. Pag. 192.

¹⁷ GARCIA DE ENTERRÍA, E. “Democracia, Jueces y control de la Administración”, 3ª Ed. Ampliada, Madrid. Ed. Civitas, 1997, pag. 243.

E S T U D I O S

La ausencia de cualquiera de estas exigencias convertiría en inconstitucional la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, por cuanto tal técnica devendría insuficiente para regular el contenido mínimo de las materias con reserva de Ley

Ambos requisitos se analizan a continuación en relación con el ICIO, adelantándose ya que ninguno de ellos se cumple en nuestro caso:

3.1. *Reserva de Ley y conceptos jurídicos indeterminados utilizados en la Base imponible de ICIO.*

- a) **Planteamiento:** En nuestro caso, la expresión legal que analizamos "*coste real y efectivo de la instalación, construcción y obra*", qué duda cabe, incorpora una serie de conceptos jurídicos indeterminados.

De las tres posibles razones que SAINZ MORENO¹⁸ deja apuntadas y que podrían inducir y justificar desde el punto de vista de la reserva de Ley al legislador a introducir los *conceptos coste real y efectivo de la instalación, obra y construcción*, como medio para definir la magnitud del hecho imponible del Impuesto que estudiamos, únicamente y en principio, la *necesidad de introducir en la norma elementos de acoplamiento a una realidad variable o poco conocida* justificarían la utilización de este tipo de conceptos para regular el contenido mínimo de una materia cuya regulación sólo el legislador está legitimado para establecer.

Fácilmente se comprende que *nada hay poco conocido* en el coste de una obra; sin embargo, los elementos que pueden estar presentes en el coste de una construcción, instalación u obra admiten múltiples *variables*. Podría, así, pensarse que la más correcta cuantificación del hecho imponible aconsejaría introducir determinados conceptos con un halo amplio de indeterminación, permitiendo que la interpretación del concepto llevara a una mejor *realización del derecho*, que en el caso de los tributos ha de entenderse como la correcta determinación de la capacidad contributiva.

¹⁸ SAINZ MORENO, F. Ob. cit., pag. 194. Defiende este autor que: "La naturaleza instrumental que a los conceptos jurídicos atribuye a su función normativa, da origen a la pregunta de por qué el legislador se sirvió, al redactar la norma, de un concepto y no de otro. La existencia en el lenguaje ordinario de expresiones cuyo grado de precisión es mayor o menor, permite al autor de la norma elegir entre expresiones más o menos determinadas y, en todo caso, definir aquellos términos a los que quiere dar un alcance más delimitado. Si no lo hace, ello puede deberse -dejando a un lado los supuestos tan frecuentes de falta de atención por prisa o descuido- a alguna de estas razones: a) a la necesidad de introducir en la norma elementos de acoplamiento a una realidad variable o poco conocida; b) a la necesidad de hacer posible que la amplitud del objeto designado permita graduar las consecuencias de la calificación jurídica y c) a la necesidad de hacer referencia a tipos medios o a tipos de frecuencia. Ahora bien, cualquiera que sea la causa por la que se utiliza una u otra clase de conceptos, está claro que con ellos el legislador busca un resultado concreto, aquél que es adecuado al fin de la norma y no a cualquier resultado".

José María Alonso Rodríguez

Sin embargo, no es posible estar de acuerdo con este planteamiento, pues precisamente los fines que sirven de fundamento a la reserva de Ley lo que exigen es que aquéllos elementos por los que pudiera cuantificarse una obra, instalación u obra, sean siquiera fijados genéricamente. Es precisamente la positivación de los parámetros que se utilicen para medir el hecho imponible y, en definitiva, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, lo que debe ser objeto del *procedimiento legislativo*, a través de la *confrontación de opiniones políticas*.

Pues bien, a mi entender, aplicando las ideas básicas que hemos transcrito sobre la teoría de los conceptos jurídicos indeterminados, hemos de preguntarnos:

¿Vulnera el principio de reserva de Ley un tributo cuya base imponible está totalmente descrita a través de conceptos jurídicos indeterminados, sin posterior desarrollo legal o reglamentario o el principio de una sola solución justa impide que tal vulneración pueda producirse en estos supuestos de indeterminación conceptual legal, cualquiera que sea el grado de ésta?

En primer lugar es imprescindible averiguar las características del parámetro o base imponible descrito por la Ley.

En la regulación legal de la base imponible, están presentes dos aspectos:

- 1) La determinación del parámetro mismo en que la base imponible consiste y
- 2) La forma de medir o de valorar tal parámetro.

SAINZ DE BUJANDA¹⁹ distingue entre parámetros formados por una **sustancia física**, cuya cantidad se habrá de medir para fijar el importe de la obligación tributaria, (v. gr. el impuesto sobre la fabricación del alcohol, éste es el parametro determinado que se *mide* por los hectolitros producidos); parámetros constituidos por una **cualidad abstracta de un bien**, (v. gr. valor de un inmueble), para cuya valoración habrá que proceder a la valoración del parámetro. En estos casos, en la fijación del valor, que es una operación puramente técnica, la Administración podrá acudir a la comprobación de valores a que se refiere el art. 52 de la LGT; y parámetros constituidos por **una magnitud abstracta determinada por la Ley**, (v. gr. la renta o el patrimonio), en este supuesto, asume relieve especial la determinación del parámetro que debe estar correcta y suficientemente descrito por el legislador despejándose las dudas a través de una típica operación jurídica interpretativa. Obtenido el parámetro, su medición o valoración puede o

¹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero", 10ª Edición, Madrid: Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, 1994, pag. 252.

E S T U D I O S

no ser necesaria atendiendo a la naturaleza de los elementos que componen dicho parámetro, v gr. dinero, inmuebles, etc.

Pues bien, en el precepto que analizamos el parámetro determinado es la *obra, instalación o construcción*, conceptos jurídico indeterminados cuya definición, lógicamente, debe ser previa a su valoración o medición. Y, de otro lado, la forma de valorar o medir tal parámetro es su *coste real y efectivo*; otro concepto jurídico indeterminado.

Nótese que aunque la forma en qué tal parámetro ha de medirse se expresa a través de una magnitud abstracta, "*su coste real y efectivo*", lo cierto es que, a diferencia de lo que podría ocurrir con otras magnitudes abstractas, **su valoración no puede llevarse a cabo por un simple operación técnica**. En efecto, y ello es así, porque no nos encontramos solamente con la dificultad de valorar cada una de las partidas que pudieran conformar el coste de la obra, para lo cual el art. 104.1 de la LHL contempla la posibilidad de que la Administración utilice, entre otras, sus facultades de comprobación sino que es preciso determinar cuáles son las partidas que han de ser objeto de valoración²⁰. La respuesta a esta pregunta puede encontrarse en la interpretación del concepto indeterminado "obra, instalación o construcción" o en la interpretación del concepto indeterminado "coste". Pero en cualquier caso, si comparamos la base imponible de este impuesto con la de cualquier otro, nos damos cuenta que existe una diferencia substancial: es cierto que en muchos tributos se utilizan conceptos jurídicos indeterminados sin que por ello se cuestione la constitucionalidad del precepto que regula la base imponible, sin embargo, es fácil advertir que en estos casos la indeterminación recae sólo sobre uno de estos aspectos que hemos examinado: bien el concepto por el que se expresa o determina el parámetro (*renta* en el I. renta), bien la forma de valorar o medir dicho parámetro (*Valor real* en el ITPAJD). **Sólo en este impuesto la indeterminación recae sobre todos los elementos por los que se describe la base imponible**. Adviértase que, por otra parte, en el Impuesto sobre la Renta, la propia Ley se encarga de desbrozar los supuestos imaginables que pudieran considerarse renta.

²⁰ Señala PAGES I GALTES, J. ("La impugnación del Impuesto sobre construcciones, doctrina y jurisprudencia", Barcelona: Ed. Einina, 1993, pag. 134) que "el art. 104.1 de la LRHL contempla una "comprobación tributaria" que le permite comprobar no sólo el coste efectivamente desembolsado en las partidas que respondan a este concepto sino si se han dejado de declarar partidas que forman parte del mismo, que en determinadas ocasiones, no siempre, se identifica con una comprobación de valores prevista en el art. 52. LGT". En cualquier caso el ejercicio de tal potestad ha de ser motivada. La STSJ Canarias, Santa Cruz de Tenerife, de 16 de octubre de 1996 (JT. Ar. 1326), correctamente, entiende que para efectuar la liquidación definitiva no cabe sustituir las facultades de comprobación por los técnicos municipales del coste real y efectivo de la obra, por una simple aplicación de un coeficiente de evolución del factor de actualización, publicado periódicamente por el Colegio Oficial de Arquitectos, al carecer de la necesaria motivación que no puede ser generalizada e imprecisa sino motivada en relación con cada obra o instalación comprobada.

Jesús Alonso Hernández

Precisamente, en relación con la **Base imponible, como elemento esencial que debe quedar bajo este principio**, es relevante la **STC 1992/221 de 11 de diciembre**, que precisamente trata de un impuesto municipal (incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana), que indica:

"En cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata".

Y dicha Sentencia añade:

"El legislador ha definido la magnitud en que consiste la base imponible: ha establecido los criterios a tener en cuenta para fijar los tipos unitarios del valor final y, por remisión, del valor inicial; y ha dispuesto que, para cuantificar el incremento gravado se añadan al valor inicial el valor de las mejoras realizadas y las contribuciones especiales devengadas. Se trata en todo caso, de elementos esenciales para poder cuantificar la base imponible definida por el legislador, pues su ausencia impediría calcular adecuadamente el incremento de valor objeto de gravamen".

De esta Sentencia y de lo hasta ahora dicho, es posible ofrecer los siguientes presupuestos fundamentales para responder a la cuestión que tratamos de responder:

- En todo caso, el legislador debe ofrecer los elementos mínimos sobre la determinación del parámetro y la forma de cuantificarlo, pues, en otro caso, su cálculo no podrá llevarse a cabo.
- En la descripción legal del ICIO, esos dos elementos mínimos son definidos mediante conceptos jurídicos indeterminados, sin que exista desarrollo reglamentario.

Nos cuestionamos, como hemos dicho, si ese contenido mínimo que la Constitución reserva directamente a la Ley, puede ser llenado por la resolución judicial, vía interpretación.

La teoría de los Conceptos jurídicos indeterminados lo que afirma es que el control judicial de la potestad discrecional de la Administración no puede encontrarse limitado cuando tal potestad se ha ejercido en desarrollo de una previsión legal realizada a través de conceptos jurídicos indeterminados. Y ello es así porque la tutela judicial no puede encontrar freno en la indeterminación conceptual pues, en último término, por muy amplio que sea el halo de certeza negativo de un concepto, la solución justa al caso concreto es sólo una cuestión de razonamiento jurídico, estrictamente entendido.

Desde este punto de vista, nada hay de inconstitucional sino, precisamente, todo lo contrario, en el hecho de que la aplicación que la Administración municipal haga del art. 103.1 de la Ley de Haciendas Locales, en el legítimo ejercicio de sus potestades ad-

E S T U D I O S

ministrativas, sea revisada por los Tribunales ordinarios. (Art. 106 CE). Y es que tal facultad revisora de la Jurisdicción sería igualmente aplicable aunque se hubiera producido un desarrollo reglamentario, pues el parámetro de legalidad con el que se enjuiciaría el reglamento, seguiría siendo un concepto jurídico indeterminado.

Sin embargo, la regulación de la base imponible a través de conceptos jurídicos indeterminados que ahora examinamos presenta, a mi juicio, un grave defecto en términos de seguridad jurídica o certeza, exigido por el principio de legalidad: cuando el desarrollo de la Ley tiene que ser realizado *de facto* por los Tribunales a través de la interpretación de conceptos jurídicos indeterminados, por carecerse de especificación legal mínima, el sujeto pasivo no puede adecuar, orientar o prever su conducta antes de que el Tribunal fije, *a posteriori*, el Derecho, a través su resolución.

En estos casos, la propia Ley desvirtúa la función jurisdiccional al remitir en blanco el desarrollo de aquélla a la interpretación judicial. Los órganos judiciales se ven obligados a determinar lo indeterminado, lo que no tendría mayor objeción si no fuera porque lo que la Constitución afirma es que tal desarrollo sea llevado a cabo por la propia Ley y, en ciertas condiciones, por las normas reglamentarias. El precepto tal y como está redactado, afecta, en última instancia, al equilibrio de poderes y al principio de seguridad jurídica que, como vimos, es el fundamento del principio de legalidad.

Así, si nos preguntáramos lo que haya de entenderse por renta en el Impuesto sobre la Renta, el administrado no puede negar una certeza mínima, pero suficiente, en las previsiones legales, por si solas o complementadas reglamentariamente. Sin embargo, si nos preguntamos si ciertas partidas de un presupuesto de una obra o instalación forman parte de la base imponible del ICIO, no podríamos responder a priori, con la seguridad y certeza que exige el principio de reserva de Ley, salvo que acudiéramos a la casuística de los Tribunales.

El defecto, claro está, se encuentra en la propia Ley y no en el ejercicio jurisdiccional que, en principio, impone a Juzgados y Tribunales resolver siempre sobre las pretensiones que se les planteen (art. 11.3 de la LOPJ).

Sin embargo, lo deseable sería que los propios Tribunales sometieran a autocrítica los límites de su propio poder, planteando la oportuna cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional, a fin de que éste determinara si la base imponible en términos de legalidad cumple el mínimo exigido.

En todo caso, no deja de llamar la atención que haya habido quien se haya cuestionado la regulación que la LHL hace de la base imponible del Impuesto de Plusvalía, y no la del ICIO, cuando aquélla presenta una regulación más completa y determinada que ésta. Es más, si en el caso de la Sentencia del TC 221/92, ya comentada, se emitió un voto particular que consideró que la base no estaba suficientemente determinada, qué no habría de decir de la base imponible del ICIO.

Jesús Alonso Hernández

b) **Conclusiones:** Por tanto, podemos afirmar que **si el legislador define los dos aspectos básicos de la base imponible de un impuesto a través de conceptos jurídicos indeterminados, faltando una posterior especificación legal, ha de considerarse que quiebra el principio de legalidad, pues todo el esfuerzo de certeza previa que exige este principio, se hace recaer sobre los Tribunales, colocándoles en una posición creadora de derecho que excede de la propia función jurisdiccional en materias con reserva de Ley, aunque ésta sea relativa.**

3.2. Indeterminación conceptual y razonamiento en la interpretación.

a) **Planteamiento:** Debemos preguntarnos ahora si el grado de indeterminación en los conceptos utilizados por el legislador, permite llegar, a través de las reglas de la interpretación jurídica a la solución justa en cada caso o por el contrario, el núcleo de los conceptos utilizados (esa zona de certeza positiva), es tan indeterminada que permite mantener como válida cualquier interpretación y, en su caso, si tal solución proviene de un verdadero razonamiento.

Para SAINZ MORENO²¹, el razonamiento jurídico se estructura en dos fases: en la primera se utilizan los razonamientos adecuados a la naturaleza de cada uno de los criterios de la interpretación jurídica (Art. 3 Cc). En la segunda ha de decidirse cuál de los resultados que arroja la primera fase ha de considerarse justo, verdadero o aplicable al caso, con exclusión de los demás, esto es, "que satisfaga más ampliamente las exigencias de la vida social y, por otra, contribuya al más fácil conocimiento y cumplimiento del Derecho".

Lo anteriormente dicho, nos lleva al análisis del precepto que analizamos, desde la perspectiva del art. 23.1 de la LGT, reformado por Ley 25/95 de 20 de julio de Modificación Parcial de la LGT, que señala que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho, por lo que existe una remisión al art. 1.3 del Cc.

Procede en consecuencia, a la luz de la jurisprudencia y de la doctrina, examinar si la determinación del parámetro puede llevarse a cabo por una mera operación de interpretación que arroje un resultado siquiera aceptable.

- La interpretación gramatical: No hay inconveniente en admitir que el resultado de este tipo de interpretación conduce a entender por "coste real y efectivo" el

²¹ SAINZ MORENO, F. "Conceptos jurídicos....", Ob. cit., pag. 178.

E S T U D I O S

conjunto de desembolsos que para el dueño de la obra, construcción o instalación implica su realización.

En su primera Sentencia sobre la materia de 1 de febrero de 1994 (RJA. 1326) el Tribunal reconoce la indeterminación a la que venimos aludiendo: *"... la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra pero no determina, a diferencia de lo que sucede en otras ocasiones en nuestro ordenamiento jurídico, como en el art. 31 de la misma Ley o en los artículos 67 y 68 del Reglamento General de Contratación del Estado aprobado por Decreto 3410/1975 de 25 de noviembre, el importe concreto de las partidas que han de integrar ese coste"*.

Por tanto, desde que el Tribunal se enfrenta por primera vez a la configuración de la base imponible de este impuesto, declara que, **pudiendo hacerlo**, el legislador no ha definido cuáles de las partidas que integran un presupuesto son susceptibles de acomodarse a lo que se entienda por real y efectivo. Lo que **abona la tesis que sosteníamos más atrás en el sentido de que no está justificada la indeterminación conceptual como técnica legislativa que coadyuve a la mejor realización del derecho**.

Seguidamente, reconoce que el resultado que se alcanza con la interpretación gramatical es precisamente el de que por coste real y efectivo hay que entender el que antes hemos definido.

En idéntico sentido la S. del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León nº 871/94, de 1 de septiembre, entiende como coste real y efectivo el realmente consumido en la realización de la obra, es decir, **"la totalidad del desembolso efectuado"**, se aparta esta Sentencia expresa y deliberadamente de la doctrina del Tribunal Supremo²².

El Tribunal Superior de Castilla-La Mancha también siguió inicialmente este criterio que modificó posteriormente según reconoce expresamente en su Sentencia de 16 de abril de 1996 (JT Ar. 426), para adecuar su doctrina a la contraria del Tribunal Supremo.

Dentro de esta interpretación literal sería correcto el resultado al que llegan las Ss TSJ de Andalucía de 6 de mayo de 1996 (JT Ar. 789), y Castilla-La Mancha de 7 de octubre de 1996 (JT Ar. 1354) según las cuales tratándose de **obras públicas adjudicadas mediante licitación**, la base imponible está determinada por el precio de adjudicación y no por el presupuesto de contrata o licitación, pues es aquél y no este el desembolso real y efectivo que efectúa el sujeto pasivo.

²² Posteriormente este Tribunal se vería forzado a cambiar su interpretación.

Jesús Alonso Hernández

Por el contrario, PAGES I GALTES²³, opina que dado que el art. 23 LGT señala que “en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforma a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”, el sentido usual de las palabras indica que una cosa es el *coste* de la obra y otro los *gastos devengados con ocasión* de la obra, por lo que no es lícito identificar coste real con coste total²⁴.

Sin embargo, esta distinción no parece estar presente en la *mens legislatoris* pues ¿qué sentido tendría la modificación efectuada por el art. 18.27º de la Ley 50/98 de 30 de diciembre, en la redacción original del art. 103 de la LHL, a fin de excluir el IVA y otros impuestos cuando es evidente que estos no forman el coste de la obra, aunque sí de los gastos devengados con ocasión de la obra?. La expresión “...*En ningún caso se entenderán incluidos...*” revela el deseo expreso del legislador de excluir ciertas partidas que, en otro caso, podrían entenderse incluidas, lo que sólo puede ocurrir si se entiende que **la Ley identifica el coste de la obra, construcción e instalación con el desembolso total del sujeto pasivo al realizar el hecho imponible.**

- Interpretación por el contexto. Evolución jurisprudencial.

a) Jurisprudencia que equipara el concepto *coste real* al concepto de *presupuesto de ejecución material*.

La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 1994, afirma a continuación de lo transcrito anteriormente que “**ésta** (la interpretación literal o gramatical) **ha de desecharse si se profundiza en la hermenéutica del precepto y se conjuga con lo que dispone el citado art. 104 de la LHL que cuantifica la base imponible en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente**”; su argumentación simplemente concluye “... y ese presupuesto no es otro que el de **ejecución material del proyecto**”.

De esta manera, determina el Tribunal que, puesto que los **honorarios de los profesionales intervinientes en la redacción del proyecto**, aunque estén en el presupuesto y sean objeto de visado, **no forman parte del concepto ejecución material de la obra**, concepto éste al que hay que equiparar el de *coste real y efectivo*, deben ser excluidos de la base imponible.

²³ PAGES I GALTES, J., Ob. cit., pag. 121.

²⁴ Pone como ejemplo, este autor, los intereses del crédito solicitado para la obra, que han de excluirse, en consecuencia si se admite su interpretación.

E S T U D I O S

Desde luego, se esté o no de acuerdo, con la conclusión (solución justa o verdadera) a la que llega el Tribunal, lo cierto es que la argumentación o razonamiento, estrictamente entendidos, brillan por su ausencia²⁵.

No es que el razonamiento del Tribunal sea más o menos correcto o discutible, sencillamente, no hay razonamiento en virtud del cual se nos muestre por qué esta interpretación ha de prevalecer sobre la gramatical. El art. 104 de la LHL que el Tribunal utiliza para contrarrestar el resultado de la interpretación gramatical, sólo dice que la cuantificación se realizará en *función del presupuesto*, lo que significa que el presupuesto es el documento en el que se contendrán, en principio, las partidas que se incluirán en la base imponible, pero ello no significa ni que todas las partidas hayan de ser incluidas, necesariamente, ni que todas o alguna deban ser necesariamente, excluidas. Serán incluidas las que respondan al concepto de "coste real y efectivo" y serán excluidas las demás.

De esta forma, la interpretación ***en relación con el contexto*** que lleva a cabo el Tribunal, en absoluto contradice o modifica el resultado al que se llega con la interpretación gramatical. Como señala SAINZ MORENO ²⁶*"la coherencia entre el significado del término y su contexto se plantea... cuando, sin existir una definición legal, el significado del término aparece **delimitado indirectamente por la demás normas del ordenamiento**"*

Tal delimitación no se lleva a cabo, como pretende el Tribunal, del art. 104 de la LHL, pues ***la expresión en función del presupuesto no puede equipararse, sin más, ni el legislador lo afirma en modo alguno, a la expresión presupuesto de ejecución de obra***, que es el referente al que termina acudiendo el Tribunal.

Lo que se quiere poner de relieve es que la falta de razonamiento en la tesis jurisprudencial, muestra que el Tribunal, al no razonar, ***pudo llegar cualquier otra solución "igualmente válida"; de hecho veremos a continuación como ello es así.***

²⁵ SAINZ MORENO (Ob. cit. pag. 175), señala que "en el razonamiento sobre la interpretación de los conceptos jurídicos pueden distinguirse dos fases: 1ª El análisis de los elementos que da sentido jurídico a los conceptos utilizados por la norma. 2ª La confrontación de esos elementos para hallar la solución justa. En esta segunda fase se plantea al problema crucial de la interpretación jurídica, que consiste en pasar de un análisis ponderado de los elementos que la predeterminan (sentido propio de las palabras, uso jurídico de esas palabras en una norma determinada) a la toma de una decisión concreta. Todos los esfuerzos de la lógica jurídica por explicar como producto de un proceso razonado la solución concreta a la que se llega han tropezado, literalmente, con la dificultad de encajar en ese proceso, de forma coherente, el fundamento del acto por el cual se concluye que uno y no otra es la solución justa. La dificultad radica, pues, en explicar por qué una de las posibles soluciones es precisamente la correcta. Se trata, entonces, de un problema de razonamiento".

²⁶ SAINZ MORENO, F. Ob. cit. Pag. 175.

Jesús Alonso Hernández

En igual sentido, referido a las mismas partidas, Ss. del TS de 3-2-1994, 21, 27 de febrero de 1995, 2 y 26 de abril de 1996, 28 de octubre de 1996 y 28 de febrero de 1997 (Ar. 1329, 1370, 1384, 3129, 3550, 7305 y 138, respectivamente). Igualmente las Ss del TSJ Murcia de 22 de noviembre de 1996 (JT Ar. 1339); TSJ Castilla-La Mancha de 6 de junio de 1996 (JT Ar. 765); TSJ Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 15 de octubre de 1995, 13 de septiembre, 4 y 16 de octubre, y 9 de diciembre de 1996 (JT Ar. 1312, 1167, 1273, 1326 y 1582, respectivamente); La S TSJ Aragón, reconoce en su Sentencia de 23 de diciembre de 1995 (La Ley 1040), la doble interpretación del concepto coste real y efectivo sostenida por los Tribunales Superiores de Justicia decantándose, finalmente, por el criterio adoptado por el Tribunal Supremo. La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1996, excluye también en virtud del mismo razonamiento el **Estudio de Impacto Ambiental**.

Con el mismo argumento las SsTSJ de Extremadura de 14 de marzo y 14 de junio de 1996 (JTA. 874 y 881) excluyen el importe del **Estudio de Seguridad e Higiene**, por entender que el impuesto sólo grava "la riqueza que aflora con la construcción", expresión ciertamente equívoca aunque extendida entre nuestros Tribunales Superiores, pues la riqueza que aflora no es otra cosa que el *valor de lo construido*, y coste no es igual a valor, como más tarde pondrá de manifiesto el propio Tribunal Supremo, acertadamente. La riqueza aflorada incluiría necesariamente el valor añadido que supone la aportación intelectual del técnico que la realiza, cuyo diseño no es ajeno al valor de la obra, a la riqueza aflorada. Desde ese punto de vista no deberían desecharse partidas como la de los honorarios de los peritos intervinientes. (En el mismo sentido la S. del TSJ Galicia de 25 de octubre de 1996 (JT Ar. 1290)

Una prueba más de la inexistencia de verdadero razonamiento en la proposición del Tribunal Supremo, es la S. del TSJ del País Vasco de 3 de mayo de 1996, **que partiendo, literalmente, de los mismos "razonamientos"**, considera que han de **incluirse los costes de urbanización y el presupuesto de seguridad en el trabajo, al formar parte del presupuesto de ejecución material de la obra**.

El TSJ Castilla y León, S de 18 de abril de 1996 (JTA. 487), que tuvo que rectificar su inicial interpretación, profundiza un poco más en la argumentación iniciada por el TS y concluye: 1º Que el presupuesto de ejecución material hay que distinguirlo, por ser un concepto técnicamente distinto, del relativo a presupuesto o proyecto de ejecución por contrata, en cuanto no incluye conceptos como los honorarios de arquitecto y aparejador aunque sean materia de control colegial. 2º Las partidas integrantes de este presupuesto de ejecución material son aquéllas que el Reglamento General de Contratación (Decreto 3410/1975 de 25 de noviembre) denomina como "costes directos e indirectos precisos para la ejecución de la obra, **excluyendo a los gastos generales de estructura e IVA que grava la ejecución**". (En igual sentido, TSJ Madrid, S. de 29 de septiembre 1994 y 13 de diciembre de 1995; JT 1111, 1649).

E S T U D I O S

PAGES I GALTES²⁷ acude también como necesario referente al Reglamento General de Contratación como lugar en el cual deban buscarse las partidas incluibles en el concepto de presupuesto de ejecución material de la obra.

La profesora FERNANDEZ JUNQUERA²⁸ advierte que el art. 31 de la propia LHL al regular el aspecto cuantitativo de las contribuciones especiales, ya utiliza el concepto "importe de las obras a realizar" junto con otros más diversos que conformarían el coste total. De esa distinción deduce dicha autora que si el legislador utiliza el concepto coste de la obra en el impuesto es, precisamente, porque no se está refiriendo al coste total.

b) Evolución de la interpretación contextual llevada a cabo por el Tribunal Supremo: **La exigencia de que cada partida por separado requiera de licencia urbanística y sus excepciones.**

La STJS de Murcia de 11-5-1992 señaló tempranamente que la expresión *coste* sólo incluye las partidas que representen una inversión ineludible para llegar a un resultado material de uso de suelo precisado de licencia urbanística, que guarden directa conexión con esta utilización del suelo que configura el hecho imponible. Interpretación que, desde luego, no puede rechazarse, sino fuera porque, como luego veremos, se le somete a tales excepciones que tal regla general se desdibuja por el propio TS dejándola completamente inoperante. No obstante, esta interpretación choca con el hecho de que el art. 101 de la LHL no contiene una remisión expresa ni tácita al art. 178 de la Ley del Suelo, después 242 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana aprobada por RD. Leg 1/92 de 26 de junio *"de la que haya de derivar indefectiblemente una voluntad del legislador de identificar plenamente el hecho imponible del impuesto con la totalidad de actividades que necesiten licencia municipal urbanística"*, tal como ha advertido la STSJ Cantabria de 17 de enero de 1992.

La mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1994 (RJ Ar. 4743), excluye las partidas referentes a **"mobiliario o servicios de la construcción"**, con el argumento de que son instalaciones que **no requieren previa licencia**. En idéntico sentido, referente a tales partidas la STS de 20 de febrero de 1995 (Ar. 1368). Con el mismo fundamento, las Ss. de 16 y 18 de enero de 1995 (La Ley 16.661-R y Ar. 432) excluyen la **maquinaria industrial** que hubiera de colocarse.

En estas Sentencias empieza a cobrar fuerza el argumento, que se convierte en principal a partir de entonces, de que esas partidas, por sí solas, no requieren licencia, y al ser

²⁷ PAGES I GALTES, J. Ob. cit. Pag. 124.

²⁸ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "El impuesto sobre construcciones, Instalaciones y Obras", en la obra colectiva "La Reforma de las Haciendas Locales", Tomo II, Valladolid, Ed. Lex Nova, 1991, pag 52.

Jesús Alonso Hernández

ésta un presupuesto del hecho imponible, debe exigirse que cada partida del presupuesto que se quiera incluir en la Base imponible del ICIO, esté sujeta a su obtención.

Y así, en su S. de 15 de marzo de 1995 (2482), el Tribunal Supremo establece que *"la diferencia entre coste de la obra civil y coste de las instalaciones no es por sí misma determinante para excluir el importe de este último de lo que el artículo 103 LHL, considera como coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra que constituye la base imponible en el ICIO, como tampoco lo es la naturaleza fija o removible de las instalaciones o su incorporación al terreno de manera más o menos permanente porque el art. 101 LHL sujeta el aimpuesto tanto la realización de construcciones u obras como de instalaciones con tal que para unas u otras se requiera proveerse de la licencia de obras o urbanística..."*

O la de 21 de junio de 1995 (Ar. 4717): *"... ya que aunque conforme al artículo 104 LHL la base imponible se determine en función del presupuesto presentado por los interesados, si éste incluye partidas ajenas a la materia que se somete a control municipal ha de depurarse aquél excluyendo de la base aquellas partidas correspondiente a elementos cuya aportación a la obra o instalación no precise de aquella licencia"*.

En virtud de este primer grupo de Sentencias parece advertirse la tendencia del Tribunal a considerar que **el concepto de coste real y efectivo no debe equipararse necesariamente a la suma de las partidas que figurasen en el presupuesto de ejecución material de la obra o instalación**, pues siempre cabe la posibilidad de excluir alguna de ellas, si, aisladamente consideradas, no exigen la licencia urbanística a que se refieren los arts. 178 de la Ley del Suelo de 1976 y 1 del Reglamento de Disciplina Urbanística. Como complemento a esto, otro grupo de Sentencias del Tribunal Supremo (3-4-96, La Ley 4638; 29-5-1996, Ar. 4338 y 28-6-96, Ar. 4972), se ocuparían de declarar que, **tratándose de instalaciones**, la base imponible de las mismas ha de determinarse no por el valor de lo instalado, sino por el coste de su instalación. (Igualmente Ss. TSJ Cataluña de 1 de octubre de 1996, JT Ar. 1493, de 30 de enero de 1996 del TSJ de Baleares, JT Ar. 34).

Sin embargo, otra línea de Sentencias, como la S. de 15 de febrero de 1995 (La Ley 14.333), afirma que *"partidas como las de fontanería, sanitarios, electricidad, climatización, instalaciones especiales y vidriería, son elementos inseparables de la obra y figuran en el mismo proyecto que sirvió para obtener la licencia, por lo que es claro que ha de ser incluidas en la base imponible"*. Por primera vez se matiza el criterio de la "exigibilidad de licencia" que era esgrimido por el recurrente en casación para depurar algunas partidas y que, como vimos, es utilizado por el Tribunal para excluir algunas de ellas si las mismas no requieren, por si solas, la obtención de la licencia urbanística. Se apoya esta última sentencia analizada más en el criterio del presupuesto de ejecución material, tal y como se había construido en sus primeras Sentencias, de forma que **al encontrarse en el proyecto inicial dichas partidas y ser inseparables de la obra, no pueden excluirse**.

E S T U D I O S

A igual conclusión y con un notable esfuerzo argumental de dificultosa elaboración, según manifiesta el propio Tribunal, que le obliga incluso a matizar el criterio sostenido en anteriores resoluciones, la Sentencia del TSJ País Vasco de 20 de marzo de 1996 (JT Ar. 346) estudia las partidas integrantes de un presupuesto para la construcción de una Planta de Mejora de Gasóleos en una refinería, señalando: "...la dificultad surgirá a la hora de deslindar lo que es materia propia de contemplación a la hora de otorgar la licencia urbanística frente a lo que constituye maquinaria o equipos mecánicos o eléctricos que se colocan o incorporan al edificio o instalación, y tal deslinde resulta tanto más arduo cuando, de por sí, lo que está sujeto a licencia es una compleja instalación industrial proyectada para satisfacer un fin específico del tipo de la que en estos autos se contempla... pues en tal supuesto, el señalamiento de una frontera precisa entre lo que constituya maquinaria o equipos mecánicos o eléctricos y, de otra parte, lo que constituya el objeto de la licencia, se convierte en tarea más dificultosa" "... se deduce que, además de la obra civil propiamente dicha, el proyecto de Planta de Mejora se integra por otros conceptos ... que han pasado a integrar la instalación misma en su aspecto urbanísticamente relevante..." Distingue el Tribunal entre elementos que se caracterizan por ser instrumentos o aparatos puramente funcionales y propios de la mecánica de la planta de aquéllos como el montaje de instrumentación, eléctrico, aislamiento y pintura, y a los materiales de tuberías, instrumentación y electricidad que, **a pesar de su naturaleza**, (es decir, de su carácter separable e urbanísticamente intrascendente) "parecen incorporarse y formar parte de la instalación misma en su aspecto más estático o estructural".

Sin embargo, no es posible olvidar que en un supuesto similar, la STSJ Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 16 de junio de 1993, que el propio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco cita, había ceñido en un supuesto análogo la base imponible al importe de la "Obra Civil" ²⁹.

²⁹ Sorprendentemente la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1995, dictada en el Recurso de Casación interpuesto contra la misma, señala que "no es objeto de casación la discusión o discrepancia sobre las partidas concretas que corresponden a la construcción de las obras e instalaciones y a la maquinaria a colocar sobre ellas, pues esto es materia que corresponde al ámbito de la valoración de la prueba que se encomienda a los Tribunales de instancia y que la actual regulación del recurso de casación no permite plantear ante esta Sala". Lo primero que llama la atención que cómo es posible que en otros recursos de casación, el Tribunal sí se haya pronunciado sobre estas cuestiones, y en otros supuestos no. Aunque esto sea una cuestión puramente procesal, es una cuestión de primer orden que más bien parece asociada al conocimiento previo del Tribunal sobre las partidas en cuestión. Así el Tribunal es capaz de decir si la fontanería o la electricidad pueden ajustarse al concepto de coste real o efectivo, tratándose entonces de puras cuestiones de derecho a las que el Tribunal no queda vinculado. Es decir, si tales partidas conforman el presupuesto material de ejecución o bien si las mismas pueden ser calificadas como inseparables de la obra o instalación es una cuestión de derecho impugnabile por la vía del art. 88.1d) de la actual Ley 29/89 de 13 de julio. Sin embargo, en otras ocasiones, fundamentalmente tratándose de determinar si algún elemento es de los que quedan o no inseparable o estructuralmente unidos a la obra, afirma que se trata de cuestiones de hecho, en principio no revisables en el Recurso de Casación, salvo por vulneración de las normas que regulan la prueba, sólo alegables por vía del hoy art. 88.1 c) de la Ley 29/98 de 13 de julio.

Jesús Alonso Hernández

En la misma línea la S del TSJ País Vasco de 3 de mayo de 1996 (JAr. 1267) “no cabe incluir en la base imponible el coste de las instalaciones que no precisan previa licencia, pero sí el de las calificadas **como inseparables de la obra**, entre ellas, **climatización, electricidad ascensores, protección de incendios, etc.**”

Igualmente la Sentencia del TSJ Madrid de 19 de octubre de 1996 (JT Ar. 1371) considera procedentes en una Obra de construcción de una **residencia para la Tercera Edad** partidas como **“Megafonía, Alarmas y Comunicaciones, Instalaciones Especiales, Bañera Gerontológica y Asientos Baños”**. Y la del mismo Tribunal de 23 de enero de 1996 (JT Ar. 67) excluye en la construcción de unas instalaciones de cafetería, partidas tales como **“lavandería, mobiliario de cocina, cafetería etc.”**; la de 18 de junio de 1996 (JT Ar. 640), por contra, tratándose de una **Instalación de un Centro de Transformación de Energía Eléctrica**, insiste en excluir el costo de elementos industriales que constituyen la maquinaria a instalar, **“aunque su colocación pueda llevar aparejada la necesidad de obtener una licencia de obra o urbanística”**.

De igual forma, en la S. de 13 de marzo de 1995 (Ar. 2469) se afirma **“es claro que el coste real y efectivo de la obra efectuada era el relativo tanto al estacionamiento subterráneo como al edificio a construir sobre él pues a todas ellas se extendía el presupuesto presentado...”**

Para la determinación de qué casos podrán ser enjuiciados con el criterio de la exigibilidad de la licencia y, en consecuencia, el sujeto pasivo podrá plantear la exclusión de determinadas partidas del presupuesto de ejecución material, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 1996** (Ar. 9118) ofrece la siguiente aclaración:

“ La expresión *coste de la obra civil* que, *tratándose de instalaciones* alude generalmente a la diferenciación entre el importe de los gastos necesarios para la puesta en práctica de aquellas frente al importe de la maquinaria instalada, no es sin embargo, determinante para perfilar el alcance de la base imponible en el ICIO que ha de concretarse en atención a la naturaleza de las obras realizadas en conexión con lo dispuesto en el art. 178 de la Ley del Suelo, puesto que todas las obras necesarias para efectuar las instalaciones incluidas en el ámbito de este último precepto, así como del art. 1º del Reglamento de Disciplina Urbanística, está también incluidas en el ámbito objetivo del art. 101 de la LHL, en cuanto a la producción del hecho imponible del ICIO. Y tratándose de **obras de construcción de edificios, la referencia al coste de la **obra civil** es tanto más inexpresiva si no se realiza la necesaria especificación de partidas con expresión de las razones que conduzcan a la exclusión de las que, **no obstante su carácter separable de la obra**, se encuentren **incluidas en el proyecto de ejecución material**”.**

De la anterior Sentencia podemos extraer lo siguiente:

- El concepto de coste real y efectivo de la obra, instalación o construcción, no es igual en un caso que en otro. **El Tribunal Supremo establece un distinto tratamiento del régimen impugnatorio de los actos liquidatorios dependiendo del hecho**

E S T U D I O S

imponible: si el hecho imponible consiste en una **instalación**, el coste de esta no será el valor de lo instalado, ni todas las partidas del presupuesto de ejecución material, sino el coste presupuestado de la obra civil necesaria para su puesta en marcha, siempre que, **además, a todas y cada una de las partidas de esa obra civil les sea exigible licencia urbanística**. En consecuencia, la Administración está obligada, de oficio, a depurar este presupuesto siguiendo tales líneas de interpretación y, si no lo hace, el administrado podrá impugnar la liquidación; Sin embargo, si el **hecho imponible consiste en la realización de una obra o construcción**, en principio, existe una presunción iuris tantum de que todas las partidas del presupuesto de ejecución material serán objeto de inclusión, y no sólo las que respondan al capítulo de obra civil, correspondiendo al administrado la demostración de que alguna de las partidas incluidas debe ser excluida por no responder al concepto de coste real y efectivo de la misma. ¿En qué casos podrá hacerse esta exclusión tratándose de obras o construcciones?

A diferencia del criterio utilizado para enjuiciar la "obra civil" de una instalación según el cual, como hemos visto, todas las partidas deben de responder a la previa exigencia de licencia, en el caso de que el hecho imponible no sea la realización de una instalación sino de una obra, el criterio utilizado es el de si **tales partidas son o no separables de la obra** (S. 15-2-95, ya citada).

- Este distinto tratamiento, producto de la evolución y vacilación jurisprudencial, tiene su origen en la imposibilidad de dar un concepto de coste real y efectivo unívoco, pues el Tribunal Supremo advierte que no es posible dar una solución "justa" al problema mediante una interpretación contextual, acudiendo sólo a la definición del hecho imponible, art. 101 LHL, pues esta interpretación conduce a excluir todas aquellas partidas de una obra, construcción o instalación que por sí solas no requiriesen licencia urbanística. Pero el Tribunal se da cuenta de que esta interpretación conduce en determinados casos, como las partidas contempladas en las Ss. de 15 de febrero y 13 de marzo de 1995, a soluciones (que a juicio del Tribunal) no fueron deseadas por el legislador, por lo que en esos casos, tal interpretación debe quebrar y ser sometida a excepciones. Lo que pasa es que estas excepciones tampoco responden a un verdadero razonamiento y se acude, sin más, para justificarlas, precisamente a la indeterminación que ofrecen los conceptos "*real y efectivo*" que, lejos de amparar la ausencia de razonamiento de los Tribunales, deberían ser el objeto de interpretación. Así se dice, simplemente, que "*determinadas partidas no forman parte del coste real y efectivo o que no pueden separarse de la obra*"

El criterio de la "separabilidad" de una partida no responde tampoco a más patrón interpretativo que el de la pura casuística.

Y es que, en estos casos, como vimos, a la indeterminación del concepto coste real y efectivo, se une la propia indeterminación de los conceptos obra, instalación y construcción.

Jesús Alonso Hernández

- Interpretación conforme a los antecedentes legislativos y antecedentes históricos: Por ellos, se entiende: a) los materiales y documentos producidos durante la elaboración de la norma que ponen de manifiesto la voluntad del legislador y b) los valores y normas jurídicas vigentes en el momento en que se dictó la norma y el contexto situacional³⁰.

Sobre este particular la STS de 26 de mayo de 1994 (Ar. 3542) señala: “...Cabe afirmar entonces que **el concepto de coste real y efectivo es una entidad cuya relatividad dificulta y al mismo tiempo exige ser objetivada con criterios jurídicos** en función de la finalidad que la Ley persigue con su determinación, que es la de establecer la base imponible, en este caso del impuesto municipal sobre construcciones y obras, recurso tributario sobre el que **tampoco arroja mucha luz la exposición de motivos de la LHL al decir respecto al mismo, simplemente que completa el sistema impositivo local**”.

Sin embargo, de los documentos previos sobre la elaboración de la norma podemos destacar la siguiente cita: “ciertamente..., ha habido probablemente un exceso en la aplicación de esa tasa, en tanto en cuanto todos sabemos que quizá la necesidad ha impuesto que se sobrepasaran los límites del coste real de tramitación administrativa de la tasa por expedición de licencias urbanísticas y que, **ante una realidad que queremos preservar, ante un hecho imponible que nos parece merecedor del establecimiento de un tributo**, queremos mantenerlo, eso sí, con la condición pura y simplemente de un impuesto ... el hecho imponible de la tasa debe mantenerse, porque puede provocar los gastos de una tramitación administrativa, reducidos estrictamente a este nivel”³¹.

Es decir, durante la tramitación parlamentaria, los diferentes Grupos son conscientes de que la jurisprudencia del TS había limitado la inclusión de ciertas partidas en la base imponible de la Tasa por la expedición de licencias urbanísticas y, precisamente, por ello se crea el Impuesto, para poder incluirlas como un Impuesto, manteniendo, en sus justos términos la tasa.

Y esta finalidad confesada es unánime en la doctrina, a pesar de que el Tribunal Supremo nunca haya querido reparar en ello.

- Interpretación por los principios generales tributarios: La misma STS de 26 de mayo de 1994, antes citada, tras el párrafo transcrito continúa: “Esto nos obliga a remitirnos a los **principios generales que informan el sistema tributario** especialmente a los

³⁰ SAINZ MORENO, F.: Ob. Cit., pag. 149.

³¹ Intervención de D. Ramón Izquierdo, del Grupo Mixto, recogida en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados; sesión celebrada el martes 8 de noviembre de 1988).

E S T U D I O S

que apuntan criterios de **racionalidad y proporcionalidad** en relación con la partida del desembolso imputable al sujeto pasivo”.

El art. 1.4 del Cc señala a los principios generales como fuente del derecho, a falta de Ley y costumbre, pero no como criterio de interpretación de la Ley. No obstante, dado su carácter “informador del Ordenamiento Jurídico”, CHECA GONZALEZ³² advierte que a través de los principios jurídicos generales se configuran los objetivos abstractos de justicia que se propone conseguir el ordenamiento, y teniendo presente que éste forma una unidad, los citados fines han de ser tenidos en cuenta al interpretar una norma particular, señalando CALVO ORTEGA³³ que los principios “son un elemento de interpretación y un elemento informador de la integración de las lagunas jurídicas que se presentan dentro de esa zona de la realidad social”

Tampoco es fácil determinar el contenido de lo que el Tribunal denomina como principios tributarios de racionalidad y proporcionalidad, a efectos de extraer alguna consecuencia interpretativa de ello, salvo que esté haciendo alusión al genérico principio de capacidad económica. NEUMARK³⁴ al principio de capacidad económica lo denomina indistintamente como principio de proporcionalidad o principio de la imposición según la capacidad de pago personal.

Y en todo caso, el Tribunal no enseña a qué conclusión interpretativa conduce la aplicación de los principios generales del derecho tributario, pues inmediatamente después de lo transcrito, la Sentencia se limita a reproducir literalmente la doctrina que había construido en sus Ss de 1 y 3 de febrero de 1994, ya comentadas, pero, y aquí es donde reside lo fundamental de esta Sentencia, **para llegar a una solución completamente diferente**, pues concluye sorprendentemente que **las partidas “gastos generales y beneficio industrial” sí han de entenderse dentro del concepto coste real y efectivo**.

Es evidente que ninguno de esos **conceptos (gastos generales y beneficio industrial)** forman parte del coste real y efectivo de la obra entendido como *partidas del presupuesto de ejecución material de la misma*.

Esta Sentencia con los **mismos argumentos** que el Tribunal había esgrimido en Sentencias anteriores, se aparta de sus anteriores precedentes, al parecer, por *razones de racionalidad y proporcionalidad*. Y digo “al parecer”, pues ha de entenderse que el Tri-

³² CHECA GONZALEZ, C.: “La interpretación de las normas tributarias” en la obra colectiva “La Reforma de la Ley General Tributaria”, Valladolid: Editorial Lex Nova, 1996, pag. 44.

³³ CALVO ORTEGA, R.: “Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero”, HPE, nº 1, 1970, pags. 126 y ss.

³⁴ NEUMARK, F.: “Principios de la Imposición”, 2ª Edición, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, pag. 137.

Jesús Alonso Hernández

bunal justifica este cambio de criterio, con la introducción de los principios generales del derecho, a los que había apelado en su anterior fundamento, de manera que se entiende que a pesar de rechazar la interpretación gramatical y aceptar la interpretación contextual que afirma seguir, procede a su corrección en el caso concreto³⁵.

Contrariamente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1994 (Ar. 4743), estudiando los mismos conceptos, **gastos generales y beneficio industrial**, considera, utilizando literalmente las mismas razones esgrimida por la S. de 26 de mayo de 1994, que deben excluirse tales partidas.

Si se querían invocar los principios tributarios, el de **suficiencia financiera** hubiera bastado para llegar a la solución a que llega el Tribunal, pues es evidente, como se dijo antes, que el impuesto se crea única y exclusivamente con fines recaudatorios, para evitar las limitaciones que tenía la tasa.

Como impecablemente razonan algunos autores³⁶, **desde el punto de vista de la capacidad económica sujeta a gravamen** "parece ser el gasto la manifestación de capacidad económica que se quiere sujeta a gravamen (por eso es un impuesto indirecto), para lo que se articula un impuesto instantáneo que recae sobre él cuando se destina a la construcción de una obra o instalación. Con ello no hace el sistema tributario local sino aunar la imposición sobre el consumo con la imposición inmobiliaria, de tan rancia tradición en la Hacienda Local. Y a ello responde plenamente que se adopte como base imponible el coste real efectivo de la obra, construcción o instalación, pues dicho coste será el que indique la capacidad económica puesta de manifiesto por el hecho imponible. Probablemente, por gravar precisamente el gasto, el art. 101 LHL define el impuesto como indirecto, sin que legalmente se prevea la repercusión del mismo, ni siquiera en el caso de la sustitución prevista por el art. 102.2 de la Ley, y sin perjuicio de que se opere su traslación económica cuando el realizador de la obra la transmita. Desde esta óptica, el coste no puede prescindir de los elementos que necesariamente lo integran, so pena de parcelar injustificadamente el objeto del tributo, es decir, la capacidad económica sometida a gravamen, pues no es posible llevar a cabo la construcción sin capacidad económica suficiente para cubrir no ya el valor material de la obra, sino también los gastos conexos de la misma, como los honorarios de los profesionales, entre otros".

³⁵ En realidad, sólo la equidad pondera la interpretación a la que se ha llegado utilizando los demás criterios interpretativos, apartándose del resultado al que conduce la interpretación de la norma por razones de justicia presentes en el caso concreto (Art. 3.2 del Cc.)

³⁶ Equipo de Redacción de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi: "¿Se incluyen los honorarios profesionales en la Base imponible del ICIO?"; "Presentación" al nº 70, 1996, pag. 1261.

E S T U D I O S

Con similares argumentos defiende ALVAREZ ARROYO³⁷ que salvo el IVA, por razón de la doble imposición³⁸, y el valor de la maquinaria, todos los demás conceptos deben de quedar incluidos en la base imponible.

b) **Conclusiones:** Es claro que debido al grado de indeterminación del concepto coste real y efectivo, unido a la indeterminación de los conceptos obra e instalación, no existe un criterio interpretativo jurisprudencial claramente construido y definido, un razonamiento jurídico, en fin, que pueda aplicarse con carácter general para resolver la indeterminación conceptual, sino que cada partida es examinada en cada caso decidiéndose, no sin contradicciones dentro incluso de la propia doctrina del Tribunal Supremo, cuáles se incluyen y cuáles no en el concepto de coste real y efectivo de la obra o instalación, lo que vulnera la seguridad jurídica que exige el principio de legalidad tributaria.

Por otra parte, si se considerase que la descripción efectuada por la ley es suficiente en términos de reserva de Ley, no podría considerarse, entonces, inconstitucional, ni mucho menos, ilegal, la colaboración del reglamento (estatal) en la fijación, por ejemplo, de las partidas que componen la base imponible del ICIO. En este caso, aunque es cierto que el desarrollo reglamentario no puede realizarse a través de las Ordenanzas, no es descartable, a priori, que tal desarrollo pudiera llevarse a cabo por Reglamento estatal, como de hecho ha ocurrido con otros impuesto como el Actividades Económicas, o el de Bienes Inmuebles, ya que **con carácter general**, la Ley Haciendas Locales hace una habilitación reglamentaria de gran extensión en la disposición adicional primera: *"Se autoriza al Gobierno de la nación para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente Ley"*

En este punto, debe criticarse que el legislador, para dar cumplimiento al principio de autonomía local, no haya fijado unos márgenes donde la Ordenanza pueda moverse en la determinación de los elementos que componen la Base imponible. El Tribu-

³⁷ ALVAREZ ARROYO, F. "El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras,

Pamplona, Ed. Aranzadi, 1996, pags. 178 y ss.

³⁸ Sin embargo, argumentar la doble imposición tampoco parece suficiente, pues en la financiación de las Haciendas Locales, admitir la doble imposición parece poco menos que inevitable como señala CALVO ORTEGA (27):

"Un análisis de la nueva LHL confirma esta tesis: la propiedad de bienes inmuebles está ya gravada en el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta a través de la ficción (en un sistema de flujos) de la renta imputada. La titularidad de los vehículos de tracción mecánica es un supuesto sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio, y el incremento aunque ciertamente con un alto grado de integración". Igualmente en el impuesto de actividades económicas se grava la renta bajo el eufemismo fiscal de "mero ejercicio" de actividad. Y, en realidad, la doble imposición entre el ICIO y el IVA se sigue produciendo aunque se excluyan esas partidas, pues el ICIO es, en realidad, un gravamen sobre la inversión. La realización de cualquier construcción, instalación u obra es, normalmente, una actividad y un gasto de inversión. Y las actividades de inversión están gravadas en el impuesto sobre el valor añadido o en el IGIC.

Jesús Alonso Hernández

nal Constitucional ya ha dado "luz verde" a que tal colaboración sea posible en su Sentencia 221/92, ya mencionada, con apoyo en el carácter relativo del principio de legalidad tributaria. Pues como señala CALVO ORTEGA³⁹ ¿qué queda del principio de autonomía local si además de la Ley, la fiscalidad municipal es regulada por los reglamentos estatales?

Además, haciendo participar a los Ayuntamientos en la elaboración o "*configuración*" de alguno de los elementos de los tributos, se introduce un mayor grado de "corresponsabilidad fiscal" en la Administración Pública Local.

4. BIBLIOGRAFIA:

ALVAREZ ARROYO, F.: "El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Pamplona, 1996, Ed. Aranzadi.

BAÑO LEÓN, J.M.: "Los límites constitucionales de la potestad reglamentaria (remisión normativa y reglamento independiente en la Constitución de 1978). 1ª Edición; Madrid: Ed. Cívitas.

CALVO ORTEGA, R.: "Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho Financiero", HPE, nº 1, 1970.

CHECA GONZALEZ, C.: "La interpretación de las normas tributarias" en la obra colectiva "La Reforma de la Ley General Tributaria" Valladolid, 1996, Ed. Lex Nova.

FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras", en la obra colectiva "La Reforma de las Haciendas Locales", Tomo II, Valladolid, 1991, Ed. Lex Nova.

GARCIA DE ENTERRIA, E.: "Democracia, Jueces y control de la Administración", 3ª ed. ampliada, Madrid, 1997; Ed. Civitas.

GIANNINI, M.S. : "Corso di Dirrito Administrativo", III, Giuffre, Milano, 1967.

MARTÍN QUERALT, S.: "Comentario a las Leyes Tributarias y financieras", (comentario al art. 2), Tomo I, Madrid, 1982: Ed. Edersa.

NEUMARK, F.: "Principios de la Imposición", 2ª Edición, Madrid, 1994: Instituto de Estudios Fiscales.

³⁹ CALVO ORTEGA, R.: "Principios Tributarios...", ob. cit. Pag. 76

E S T U D I O S

PAGES I GALTES, J: "La impugnación del Impuesto sobre construcciones, doctrina y jurisprudencia", Barcelona, 1993: Ed. Einina.

PEREZ ROYO, F.: "Fundamento y ámbito de la reserva de Ley en materia tributaria". HPE, nº 14, 1972.

PEREZ ROYO, F.: "Notas sobre el sentido actual del principio de legalidad tributaria", en "Estudios sobre el Proyecto de la Constitución"; Madrid, 1978: Centro de Estudios Constitucionales.

RAMÍREZ GÓMEZ, S.: "La reserva de Ley en materia tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional" en la obra colectiva "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)"; Madrid, 1990: Ed. Tecnos.

RUBIO LLORENTE, F.: "Rango de Ley, Fuerza de Ley, Valor de Ley: sobre el problema del concepto de Ley en la Constitución". RPA, 100-102, I.

SAINZ DE BUJANDA, F.: "Lecciones de Derecho Financiero", 10ª Edición, Madrid, 1994: Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.

SAINZ MORENO, F.: "Conceptos jurídicos indeterminados, interpretación y discrecionalidad administrativa", Madrid, 1976: Ed. Cívitas.



RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ASOCIACIONES*

Juan Francisco Gómez Gonzalvo

Abogado

Miembro de la AEDAF

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Es Principio General de nuestro Sistema Tributario, la fiscalización y control por los Órganos de la Administración Tributaria de las Sociedades, Asociaciones, Comunidades y otros entes con personalidad jurídica, o no, y el de su tributación, por los beneficios que obtengan en el ejercicio de su respectiva actividad.

Como excepción a esta regla general, se otorga el beneficio de la exención impositiva (total o parcial) a una serie de **entidades sin fin lucrativo**, en consideración a su función social, cuando realicen actividades de interés general, porque complementan o incluso sustituyen a los Entes Públicos en ciertos campos de actuación asistencial, de tal forma, que los están liberando de prestar ciertos servicios, con el consiguiente ahorro del gasto público.

Por tanto, esta contribución privada como complemento o sustituto de la actividad pública asistencial, tiene una importancia fundamental hoy en día cuando se empieza a poner en duda la posibilidad de subsistencia del Estado Social del Bienestar.

* Ponencia expuesta el 26 de Noviembre de 1.998 en el **"Seminario sobre las Asociaciones"**, organizado por el Illtre. Colegio de Abogados de Alicante.

Para la confección de esta Ponencia, nos ha sido de importancia capital la monografía del profesor José Pe-dreira Menendez, titulada: "Régimen de las Fundaciones en la Ley 30/1994. Condiciones para su obtención".

Nuestro agradecimiento al citado autor, que nos ha facilitado enormemente nuestra labor.

De ello se deduce que la labor de estas entidades sin ánimo de lucro deben ser protegidas y deben serlo, sobre todo, desde el punto de vista fiscal, puesto que si satisfacen directamente necesidades públicas, están produciendo un ahorro al Estado, que justifica que no deban contribuir, o por lo menos, en menor medida que el resto de los sujetos pasivos.

Por tanto, podríamos llegar a afirmar que el criterio correcto que debería determinar la concesión de beneficios fiscales a estas entidades sería el de atender al destino que otorgue a sus rentas y no al origen de las mismas, ya que lo fundamental es que la entidad esté realizando una función social y que sus actividades reporten un beneficio a la colectividad.

El análisis de la tributación de estas entidades va a constituir el objeto de nuestra exposición, que como Vdes. conocen, se refiere al régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin lucrativo y, en concreto, las **Fundaciones y las Asociaciones declaradas de Utilidad Pública**.

En esta Ponencia procuraremos sistematizar de la forma más ordenada posible los distintos regímenes tributarios de las entidades sin ánimo de lucro, recogiendo la dispersa legislación, tanto de la norma tributaria propiamente dicha, como de las disposiciones especiales.

La exposición sistematizada y ordenada de este conjunto de disposiciones no es tarea fácil, dado que el tema en cuestión por su aridez y monotonía requiere permanente atención, y a ello nos aprestamos con la mejor de las intenciones y contando siempre con su comprensión y colaboración.

2. REGULACIÓN LEGAL

El Régimen Tributario de estas Entidades sin fin lucrativo no es homogéneo y no está recogido en una norma única ni en un estatuto, pues se encuentra disperso en nuestra legislación, por lo que es necesario analizar tanto la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, como las Leyes especiales y en concreto, la **“Ley 30/94, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general”**. (En adelante Ley 30/94).

El antecedente inmediato y más importante de la regulación legal del Impuesto de Sociedades, es la **Ley 19 de Octubre de 1.920, Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades** de la riqueza mobiliaria, que regulaba la tributación de las Sociedades y demás entidades asimilados y que estuvo vigente, con escasas modificaciones, hasta la Reforma Fiscal de los años 70.

En dicha norma era presupuesto básico, para la tributación por el Impuesto sobre Sociedades, que el Sujeto Pasivo realizara una actividad **mercantil o lucrativa**, por lo que

que las entidades dedicadas a la realización de una actividad de interés general, de carácter social, en principio, estaban exentas.

Ese criterio varió radicalmente con motivo de la promulgación de la **Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades**, que disponía que eran Sujetos Pasivos del Impuesto:

“Todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

De esta forma desapareció toda referencia al ejercicio de la actividad mercantil, y se sometían al Impuesto con carácter general, todas las entidades con personalidad jurídica o no, que no tributaran por el I.R.P.F.

Esta normativa condujo a que el número de contribuyentes sujetos a este tributo se ampliara notablemente, incluyendo entre las mismas a las Fundaciones, Asociaciones y otras Entidades sin ánimo de lucro, y las configuró como Entes sujetos y parcialmente exentos. Esta exención era más aparente que real, ya que no alcanzaba a los rendimientos procedentes del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los procedentes del patrimonio cuando su uso se hallase cedido, ni a los incrementos de patrimonio. Además estableció lo que se vino a denominar **“la tributación mínima”**, que consistía en la no devolución de las retenciones efectuadas en exceso sobre las rentas de los entes parcialmente exentos en este impuesto.

Esta regulación, que no era la más adecuada para estimular la creación de estas entidades, produjo el convencimiento generalizado de la necesidad de abordar cambios en su tributación, más acorde con su naturaleza y finalidad.

Sin embargo, la **Constitución Española de 1.978**, recoge en el **Art. 34** el Derecho de Fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley, y reconoce la importancia para la Sociedad de la promoción de las Entidades sin ánimo de lucro, porque tienen como finalidad, colaborar a la satisfacción de las necesidades sociales.

En cumplimiento de este precepto se aprobó la “Ley 30/94, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general”, (en adelante Ley 30/1994).

Esta Ley es el resultado de un largo proceso legislativo que tuvo su origen en la IV Legislatura, donde se tramitaron dos proyectos independientes que posteriormente quedaron fundidos en uno solo, lo que motivó que Tomás y Valiente calificara la Ley como **“la reunión de dos leyes cosidas por sus márgenes”**, frase muy gráfica y de su mera lectura se puede apreciar cómo el Legislador no coordinó suficientemente los proyectos refundidos, lo que le hizo incurrir en repeticiones innecesarias y en contradicciones evidentes.

Esta Ley no regula con carácter general la tributación de las entidades sin fin lucrativo, y se limita a establecer un régimen especial para determinadas entidades, pues sólo se refiere a las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente, y las Asociaciones de Interés Público, por lo que no tiene el carácter de un Estatuto de la tributación de las mismas.

Después incluye a la Cruz Roja, la ONCE, la Iglesia Católica y otras Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español, es decir, la Federación de Entidades Religiosas, Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas, y la Comisión Islámica de España. (Disposiciones Adicionales Cuarta y Quinta).

Como esta Ley se refiere únicamente al régimen tributario de las **Fundaciones inscritas en el Registro** correspondiente y las **Asociaciones declaradas de Utilidad Pública**, su regulación **no alcanza a la tributación de otras entidades** sin ánimo de lucro que están reguladas por la **Ley 43/1995, de 27 de Diciembre** del Impuesto sobre **Sociedades**, por la **Ley 39/1988, de 28 de Diciembre** reguladora de las **Haciendas Locales** y por otras disposiciones del sistema tributario Español.

De este modo, en nuestro sistema tributario, tenemos dos niveles de tributación, las reguladas por la Ley especial 30/94 y las reguladas por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995.

Nos referiremos por separado a cada una de ellas.

Aunque la Ley 30/94 regula en primer lugar los requisitos que deben reunir las entidades sin ánimo de lucro para disfrutar de los beneficios fiscales, especiales, y con posterioridad específica en qué consisten dichos beneficios, por nuestra parte invertiremos el orden de exposición, y nos referiremos en primer lugar a analizar los **beneficios fiscales**, que consideramos el núcleo fundamental de la Ponencia, en segundo lugar expondremos las **condiciones que se exigen** por parte de estas entidades para el disfrute de dichos beneficios y en tercer lugar, nos referiremos aunque sea muy brevemente, a los beneficios fiscales de empresas y particulares que realicen aportaciones a estas entidades.

3. RÉGIMEN ESPECIAL DE LA LEY 30/1994

Esta Ley contempla una amplia serie de beneficios a las Fundaciones y Asociaciones declaradas de Utilidad Pública, que vamos a exponer a continuación. Pero no establece una exención general de todos los rendimientos obtenidos por estas entidades, sino que distingue dos categorías de rendimientos, los exentos y los gravados.

3.1 Rendimientos Exentos. (Artº 48)

Ámbito de exención:

El Artº 48.1 de esta Ley, declara exentos por el Impuesto sobre Sociedades (I.S.) a las entidades reguladas en esta Ley especial y antes mencionados, por los siguientes resultados:

1.- Los que obtengan en el ejercicio de actividades que constituyan su **objeto social** o **finalidad específica**, así como los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo.

2.- Los que obtengan en el ejercicio de una **explotación económica**, siempre que esta **coincida** con el objeto o finalidad específica de la entidad.

El Artículo 49 enumera una serie de Rentas comprendidas en los rendimientos exentos, que son:

- a) Las cuotas satisfechas por sus asociados.
- b) Las subvenciones obtenidas del sector público, siempre que se apliquen a la realización de los fines de la entidad que vayan destinados a financiar la realización de explotaciones económicas.
- c) Los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad.
- d) Los obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general.
- e) Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.

Con respecto a las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, poco podemos añadir, porque habrá que analizar en cada caso concreto, si verdaderamente la Fundación o Asociación cumple con esa función.

Pero la entidad puede realizar otra actividad que no sea propiamente la de su objeto social, que puede consistir en una explotación económica, que en principio resultaría gravada, pero el Ministerio de Economía y Hacienda podrá extender la exención a esta actividad con solicitud de la propia entidad si la explotación coincide con el objeto o finalidad específica.

El procedimiento de solicitud y concesión de esta exención está regulado en el R.D. 765/95, de 05 de Mayo, que en su Art 3º.3, dispone:

“Se considerará que existe coincidencia con el objeto o fin de la entidad en las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal”.

Con este precepto el Legislador ha pretendido aclarar la controversia que se había producido con el Art. 349 del derogado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, es-

to es, el problema que planteaba delimitar qué **actividades se ejercían en el marco del objeto social de la Fundación**, cuáles estaban exentas y cuáles se ejercían bajo la forma de explotaciones económicas y por tanto, resultaban gravadas.

Dicha regulación ha sido valorada negativamente por algún sector de la doctrina que entiende un paso atrás el imponer un **expediente separado** para instar el reconocimiento a una exención que hasta ahora se aplicaba automáticamente, aunque fuera con el único apoyo de un precepto reglamentario aparentemente legal.

De la escasísima jurisprudencia sobre estos preceptos, se puede reseñar la sentencia del **Tribunal Supremo de 26 de Febrero de 1.993** en la que se plantea el hecho de que una **congregación religiosa**, que disfruta en lo esencial en el Impuesto sobre Sociedades del mismo régimen tributario que las Fundaciones, realizaba una actividad accesorio a la de apostolado, a través de la **edición de libros**. El Tribunal estableció en el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia que:

“La obtención de beneficios a través de su titular, actividad que nos se refiere a la de apostolado, que constituye su fin esencial pero que no excluye que, junto a éste formando un fin distinto aunque subordinado, ejerce una actividad accesorio, que está estructurada de forma empresarial, encaminada, por tanto a la obtención de un lucro, hecho concreto que determina la obligada aplicación de la norma tributaria”.

Así el Tribunal Supremo, aunque reconoce que se trataba de una actividad subordinada, la encontraba sometida a tributación por el Impuesto de Sociedades, al ejercerse como explotación económica.

Por tanto, y para terminar esta cuestión, debemos concluir que están exentos tanto los rendimientos procedentes del ejercicio de su actividad social o finalidad específica, como los que resulten de explotaciones económicas que coincidan con el objeto o finalidad específica cuando se declaren expresamente exentos por Resolución del Ministerio de Economía y Hacienda.

3.2 Rendimientos Gravados. (Artº 50 B.I.)

Pero además de los rendimientos exentos, estas Entidades también pueden obtener rendimientos que pueden resultar gravados.

Con un afán muy simplificador de nuestro sistema tributario, podemos entender que el Hecho Imponible se configura como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; la Base Imponible, constituye la magnitud del Hecho Imponible sujeto a tributación; la Base Liquidable, es la Base Imponible corregida con las correspondientes deducciones; el Tipo Impositivo, es el porcentaje aplicable a la Base Liquidable; la Cuota, es el resultado de aplicar el Tipo a la Base Liquidable, y la Deuda Tributaria, es la Cuota con las Sanciones y los Intereses de Demora.

Pues bien, la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades, configura la Base Imponible en el Art. 10, cuando dispone que estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo.

Es decir, la Base Imponible fundamentalmente coincide con el concepto de “Renta Neta”, y ésta es el resultado de deducir los gastos a los ingresos.

Naturalmente la Ley 30/94 regula la Base Imponible de forma muy pormenorizada y por ello, el **Art. 50**, dispone:

“La Base Imponible de las entidades a que se refiere este artículo es la suma algebraica de los rendimientos netos positivos sobre los negativos, obtenidos en el ejercicio de una explotación económica distinta de la contemplada en el Artº 48.2, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y de los incrementos o disminuciones patrimoniales sometidas a gravamen”.

En definitiva, constituye la Base Imponible los rendimientos netos obtenidos en el ejercicio de otras actividades distintas a las actividades exentas a que antes nos referíamos.

Deducciones

De esta Base Imponible se deducen las siguientes partidas:

- a) El 30% de los **intereses** derivados de la cesión a terceros de capitales propios de la entidad y los rendimientos derivados del **arrendamiento** de bienes inmuebles que constituyen el patrimonio fundacional definido en el Artº 17 de esta Ley.
- b) El 100% de los rendimientos procedentes del arrendamiento de los bienes inmuebles que integran la **dotación fundacional** a que se refiere el Art. 10.

Es requisito indispensable que estos rendimientos se destinen en el plazo de un año a la realización de los fines propios de la entidad.

También podemos considerar como otras particularidades en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, las siguientes cuestiones:

Partidas no deducibles. (Artº 51)

Dispone este Artículo que no tendrán la consideración de partidas deducibles, además de las establecidas por la normativa vigente del Impuesto, las siguientes:

- 1.- Los gastos imputables directa o indirectamente a las operaciones exentas.
- 2.- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a actividades sometidas a gravamen.

3.- Los excedentes procedentes de operaciones económicas que destinen al sostenimiento de actividades exentas.

En definitiva, son gastos afectos a otras actividades de la entidad y no a la explotación económica sujeta a tributación.

Exención por Reinversión

Regulado en el Artº 52 por la Ley 30/94, ha sido modificado por la Disposición Final Primera de la Ley 43/95, del Impuesto de Sociedades.

Están exentos los incrementos de Patrimonio puestos de manifiesto en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, cuando el total bruto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido **entre el año anterior** a la fecha de la entrega o puesto a disposición del elemento patrimonial y **los tres años posteriores**, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante **siete años**, excepto cuando su vida útil fuese inferior.

Se plantea la duda si la exención alcanza al inmovilizado afecto a las actividades exentas o si también incluye el perteneciente a explotaciones económicas no exentas.

Esta puntualización tiene su importancia, puesto que ahora se puede entender que los elementos del inmovilizado afectos a explotaciones económicas no exentas, se encuentran excluidos del Artº 52 de la Ley 30/94, por lo que debemos acudir a la regulación general contenida en la Ley del Impuesto de Sociedades.

Esta Ley **ha eliminado la exención por reinversión** que se acogía en el Artº 15.8 de la derogada Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo ahora en el **Artº 21 de la nueva Ley del I.S. (43/1995)** la llamada “Reinversión de Beneficios Extraordinarios”.

Esta figura consiste en una **integración diferida** de las rentas que se obtengan en la transmisión de Activos en un plazo de tiempo equivalente a los **siete años consecutivos** al período impositivo en que se termine al plazo concedido para reinversión o, tratándose de **bienes amortizables**, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión. Corresponde al Sujeto Pasivo elegir entre ambas opciones.

Por tanto, no nos encontramos ya ante una exención tal y como era contemplada en la anterior legislación, por la reinversión de los elementos obtenidos.

Tipo de Gravamen. (Artº 53)

El tipo de gravamen es del **10%**, muy inferior al 35% que regula el impuesto de Sociedades.

La Ley 61/78 del Impuesto de Sociedades establecía el tipo del 15% y en el momento de aprobarse la Ley 30/94 ya se encontraba en el 25%.

Cuota Reducida. (Artº 55). Como un beneficio tributario adicional, el Artº 55 de la Ley 30/94 permite la minoración de 200.000.-Ptas en la Cuota Líquida cuando la Fundación realice exclusivamente operaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa.

La Supresión de la “Tributación Mínima”. (Artº 56)

La mejora tributaria más importante que ha producido la Ley 30/94 de las entidades que puedan acogerse a la misma, se encuentra recogida en el Artº 56, en la llamada “Imposición Mínima”.

Como hemos indicado anteriormente, el Artº 53 de la Ley 61/78 establecía que las retenciones que se hubieran establecido en exceso sobre la cuota a ingresar por la Fundaciones, **nunca podrían ser devueltas**, considerándolas como una imposición independiente, dentro del propio Impuesto sobre Sociedades.

La Ley 30/94 ha puesto fin a esta situación, al establecer el Artº 56 que la Cuota Diferencial será el resultado de minorar la Cuota Líquida o, en su caso, la Cuota Reducida en el importe de las Retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados.

Cuando dichas retenciones y pagos a cuenta superen la Cuota Líquida, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso.

Podemos concluir este apartado en el sentido que las Fundaciones y Asociaciones que cumplan los requisitos de la Ley 30/94 van a disfrutar de importantes ventajas fiscales en relación a los Sujetos Pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y especialmente respecto al resto de Fundaciones que se van a regir por el sistema general a que nos referiremos a continuación.

4. TRIBUTACIÓN GENERAL DE LAS FUNDACIONES EN LA LEY 43/95, DE 27 DE DICIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La nueva Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/95), declara expresamente en su **Disposición Derogatoria Única**, apartado Segundo, nº 22, la vigencia de la Ley 30/94.

Como manifiesta Martínez Lafuente, la Ley 30/94 se convierte así en la **Ley especial** que se respeta por la **Ley posterior**, que declara expresamente su vigencia.

La propia Ley del Impuesto de Sociedades contempla un régimen especial en los **Artº 133 al 135**, el de las Entidades “Parcialmente Exentas”, donde se incluyen las Fundaciones, Establecimientos, Instituciones y Asociaciones **sin ánimo de lucro** que no re-

únan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/94. Por tanto, se sigue manteniendo al igual que en la anterior normativa y con la misma crítica de siempre, la distinción entre **dos niveles tributarios por una misma clase** de entidades.

Esto quiere decir que a partir del 01 de Enero de 1.996, las Fundaciones que no cumplan los requisitos establecidos en los Artº 41 a 56 de la Ley 30/94, deberán regirse por lo establecido en el Capítulo XV dentro del Título VIII, Artº 133 a 135, de la Ley del Impuesto de Sociedades, que contiene el Régimen Especial para las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, ya que se trata de un régimen de aplicación directa.

4.1 Ámbito de aplicación

El Artº 133, dispone que:

“El presente régimen se aplicará a las siguientes entidades:

*a) Las Fundaciones, Establecimientos, Instituciones y Asociaciones **sin ánimo de lucro** que **no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal** establecido en la Ley 30/94.*

b) Uniones y Federaciones de Cooperativas.

c) Colegios Profesionales, Asociaciones Empresariales, Cámaras Oficiales, Sindicatos de Trabajadores, Partidos Políticos, etc.

d) Fondos de promoción de Empleo.

e) Mutuas de Accidentes de Trabajo”.

Llama la atención que en la regulación de las entidades parcialmente exentas del **Artº 133**, como en las entidades reguladas en la Ley 30/94, el concepto único de Renta previsto en el Artº 4 de la nueva Ley de Sociedades se desagrega en componentes, al igual que en la ley 61/78, distinguiéndose entre **rendimientos derivados del objeto social o finalidad específica**, rendimientos de **explotación económica**, rendimientos derivados de la **cesión del patrimonio** e **incremento de patrimonio**.

Esta situación revela el principal problema de la tributación de las Fundaciones en el Impuesto de Sociedades, que consiste en la distinción entre la **Fundación**, como Ente que debe estar **exento**, y las **explotaciones económicas** llevadas a cabo por la Fundación, que están **sujetas a tributación**.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades regula el Régimen de Entidades “Parcialmente Exentas” e implica que existen Rentas a percibir por las Fundaciones que están exentas, y otras que no lo están.

4.2 Rentas exentas. (Artº 134.1)

Estarán exentas las siguientes Rentas obtenidas por las Fundaciones:

a) Las que **procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad** específica.

- b) Las derivadas de **adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo**, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.
- c) Las que se pongan de manifiesto en la **transmisión onerosa** de bienes afectos a la realización de su objeto social o finalidad específica, cuando el total del producto obtenido se **destine a nuevas inversiones** relacionadas con dicho objeto social.

Este precepto regula la reinversión, en los mismos términos que la Ley 30/94, en el Artº 52, en la redacción dada por la Ley del I.S., es decir, la reinversión se deberá realizar en los plazos y condiciones que se especifican en dicha disposición.

4.3 Rentas no exentas. (Artº 134.2)

Declara expresamente que la exención no se extenderá a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio distintos de los señalados en el apartado anterior.

Se contemplan las tres categorías de Renta, antes indicadas, las derivadas de explotaciones económicas, las del patrimonio y los incrementos de patrimonio.

La Base Imponible de los rendimientos no exentos, se determina con arreglo a la normativa general del Impuesto, distinguiendo los rendimientos derivados de explotaciones económicas y de los incrementos de patrimonio, cuyo análisis escapa a los límites del contenido de esta Ponencia.

5. REQUISITOS PARA DISFRUTAR DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA LEY 30/94

Se regulan en los Artículos 41 al 45 de la Ley e intentaremos sintetizarlos y exponerlos con la mayor claridad, orden y concisión posibles.

El Artº 42 bajo el Epígrafe “Requisitos para disfrutar del Régimen Fiscal previsto en el presente Título”, enumera los requisitos fundamentales a cumplir para disfrutar del régimen especial que regula esta Ley. Sin embargo no son los únicos, porque además de los allí enumerados, se exige como requisito o condición previa, según el Artº 41, que las **Fundaciones estén inscritas** en el Registro correspondiente y las **Asociaciones** hayan sido declaradas de **Utilidad pública**, además de los que se exigen en el Artº 43 y siguientes, como seguidamente tendremos ocasión de apreciar.

Las condiciones impuestas por dichos preceptos, no son más que una muestra del **habitual recelo** manifestado por el legislador-fiscal, si se tiene en cuenta que las Fundaciones ya se encuentran sometidas a una serie de controles en la parte constitutiva de la

Ley, tales como la existencia de un **órgano de vigilancia o protectorado**, y la necesidad de una **inscripción obligatoria** en el Registro de Fundaciones. Por tanto, añadir esta serie de requisitos no hace más que aumentar la presión fiscal indirecta y suponen un intervencionismo innecesario.

Las condiciones esenciales que exige la Ley, las clasificamos y enumeramos a continuación en la siguiente forma:

1º La Inscripción Registral (Fundaciones) y Asociaciones declaradas de Utilidad Pública

Aunque en el Artículo 47 de la Ley 30/94 no figura la Inscripción Registral de la Fundación como una condición esencial a la hora de determinar la pérdida de los beneficios fiscales, el Artº 51 dispone que: "Sólo serán Fundaciones a efectos del Título II las que se encuentren inscritas en el Registro correspondiente".

En realidad esta exigencia es consustancial a la existencia misma de la Fundación, porque en la parte sustantiva de la Ley, conforme al Artº 3.2 se exige a todas las entidades sin ánimo de lucro que pretendan adquirir la forma jurídica de Fundación, su inscripción en el Registro que corresponda.

En cuanto a las Asociaciones, tienen que haber sido declaradas de Utilidad Pública, conforme a lo dispuestos en el Artº 4 de la Ley 191/1964, de 24 de Diciembre, reguladora de las Asociaciones en su nueva redacción, conforme a la Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 30/94.

En el punto 2 de la misma se hace constar que estas Asociaciones tendrán derecho a utilizar la mención "Declarada de Utilidad Pública y a disfrutar de los beneficios fiscales que las Leyes les reconozcan.

2º. Fines de Interés General Artº 42.1 a)

"Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios o de cooperación para el desarrollo y defensa del Medio Ambiente, fomento de la Economía Social o de la investigación, promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general o de naturaleza análoga".

Este requisito constituye una **repetición** de lo establecido en la parte sustantiva de la Ley, y en concreto en el **Artº 2.1**, que señala que para poder calificar como Fundación a una entidad sin ánimo de lucro, es necesario que ésta tenga por objeto la persecución de fines de interés general y reproduce como tales los enumerados anteriormente.

Esto implica que esta condición impuesta en el Artº 42.1. a) debe ser cumplida por todas las Entidades sin ánimo de lucro, no ya para disfrutar del Régimen Fiscal, sino para poder adquirir la condición de Fundación por lo que esta duplicidad de contenido de los Artº 2.1 y 32.1 a), creemos que se debe a una deficiente técnica legislativa.

No obstante, la lista de fines contempladas en la Ley no gozan de “**numerus clausus**”, puesto que sería inconstitucional.

3º. Destino de las Rentas a los Fines de la Entidad Artº 42 b)

Este apartado exige que las Fundaciones destinen el **70%** de las Rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención a la realización de los **fines de la entidad**.

De esta obligación se excluyen las aportaciones efectuadas en concepto de “**Donación Patrimonial**”, en el momento de su constitución o bien en un momento posterior.

Este precepto tiene su antecedente inmediato en las distintas disposiciones de la Comunidades Autónomas que lo habían previsto en sus respectivas Disposiciones legales, como la Ley Catalana de Fundaciones, que destina el 80% de las Rentas e ingresos que obtenga la Fundación al cumplimiento de los fines fundacionales; la Ley Fundacional del País Vasco, que exige el 30%; la Ley Foral de Navarra, el 70%, etc.

Esta exigencia tiene como finalidad evitar que las Fundaciones se conviertan en un refugio de capitales, como ocurrió antes de la Reforma Legislativa desamortizadora, que tuvo lugar hace siglo y medio, y está orientada a impedir la inactividad de estas entidades para que no puedan ser utilizadas con el único objeto de conservar el patrimonio del fundador obteniendo ventajas fiscales.

Esta afectación de las Rentas e Ingresos de las Fundaciones a sus fines de interés general, es el principal argumento que permite fundamentar la posible exención absoluta de estos entes a la hora de tributar.

4º. Acreditación ante la Administración Tributaria de la Titularidad de Participaciones Mayoritarias en Sociedades Mercantiles. Art. 42 c)

La tercera condición impuesta por el citado precepto para disfrutar de beneficios fiscales consiste en:

*“Acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda la titularidad, directa o indirecta, de participaciones mayoritarias en Sociedades Mercantiles, **demostrando que las mismas coadyuvan al mejor cumplimiento de los fines de la Sociedad** y no vulneran sus principios fundamentales de actuación.*

El Ministro de Economía y Hacienda podrá denegar, de forma motivada, el disfrute del Régimen Fiscal privilegiado cuando entienda que no se justifican los requisitos mencionados”.

Lógicamente esta condición no se exige a todas las Fundaciones, sino únicamente a aquéllas que **siendo titular** de parte del Capital Social en otra sociedad, que por supuesto desarrolla otra actividad, aquélla pretenda acogerse a los beneficios fiscales de la Ley 30/94.

La razón de ser de este precepto no es otra que el claro temor por parte de la Administración de que la posesión de participaciones mayoritarias se preste a manejo de las Fundaciones, lo que se llama Ingeniería Financiera, porque podría constituir una importante vía de elusión fiscal.

No olvidemos que bajo la forma de Fundaciones pueden darse importantes Agrupaciones de Capital que pueden controlar importantes empresas dedicadas al tráfico mercantil.

La Ley 30/94 no establece que debe entenderse por participación mayoritaria, pero el R.D. 765/95 que desarrolla en parte la citada Ley, sobre todo en cuestiones procedimentales, en su Artº 1 dispone que se entenderá que son participaciones mayoritarias aquellas que *“representan más del 50% del Capital Social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos, tanto las participaciones directas como las indirectas”*.

No parece muy acertada esta regla fundamentada únicamente en criterios **cuantitativos**, puesto que se deberían tener también en cuenta elementos **cualitativos**, ya que es evidente que con una cantidad inferior al 50% del Capital Social, se puede tener el control efectivo de una entidad. Generalmente cuanto más importante es económicamente una Sociedad, menor es la cifra de capital necesario para su control, pues no es lo mismo poseer el 5% de una pequeña sociedad, que del accionariado de un Banco.

Pero la Administración Tributaria puede denegar el Régimen Fiscal Privilegiado, por los siguientes motivos:

A) Falta de coincidencia de la Entidad participada con fines fundacionales

La primera causa establecida en el Artº 1.5 del R.D. 765/95 que permite a la Administración Tributaria denegar el Régimen Fiscal privilegiado de la Ley 30/94 en el supuesto de que una Fundación posea participaciones mayoritarias de una sociedad mercantil es:

“Que la actividad de la Sociedad participada no guarde relación con el fin de interés general perseguido por la Asociación o Fundación de interés público”.

Tal y como está redactada esta norma, parece difícil que una Fundación pueda incumplir el contenido de este requisito, ya que aunque la Sociedad participada no opere en el mismo campo que la Fundación, es lógico que los beneficios obtenidos por las participaciones, reviertan en el cumplimiento de los fines fundacionales y de interés social, pues basta recordar que el 70% de las Rentas Netas de la entidad deben destinarse a la realización de dichos fines, por lo que con los rendimientos de las participaciones, indirectamente siempre se estará contribuyendo económicamente a la realización de los fines de interés general que tenga fijados la entidad.

B) Posesión de Participaciones con el fin de controlar o gestionar las empresas participadas

La segunda circunstancia que contempla el Artº 1.5 del R.D. 765/95 consiste en:

“Que la actividad principal de la Fundación sea la tenencia o gestión de las empresas participadas”.

Con este requisito se ha pretendido evitar la creación de lo que se denomina “Fundaciones-Holding”.

En cualquier caso, parece difícil en la práctica que concurra esta circunstancia, puesto que es muy improbable que una Fundación pueda llegar a tener por **“Actividad Principal” la tenencia o gestión de Sociedades** mercantiles, puesto que esta actividad puramente económica y mercantil no se compagina con los servicios de interés general y social propios de las Fundaciones.

La Resolución denegatoria es un acto administrativo y como tal está dentro del ámbito del Derecho Tributario y será recurrible en la vía Económico-Administrativa.

5º. Rendición de Cuentas ante el Protectorado. Art. 42 d)

Este apartado dispone como requisito:

“Rendir cuentas anualmente al órgano de protectorado correspondiente cuando se trate de Fundaciones. En el caso de Asociaciones declaradas de utilidad pública, dicha rendición se efectuará antes del 01 de Julio de cada año ante el Ministerio de Justicia y de Interior, o la Entidad u Órgano Público que hubiesen verificado su constitución y autorizado su inscripción en el Registro correspondiente”.

No se trata de ninguna novedad en el Ordenamiento Tributario español, pues es tradicional que las Fundaciones deban rendir cuentas al Órgano de Protectorado correspondiente. Ya la Ley General de Beneficencia de 1.849 recogía por primera vez la obligación que las Fundaciones presentaran anualmente sus cuentas ante el Protectorado.

La vigente Ley 30/94 exige en el Artº 23 la rendición de cuentas, por lo que el Artº 41.1 no es más que una reiteración del requisito sustantivo previsto en el Artº citado.

En opinión de la Doctrina parece que la no rendición de las cuentas debe comportar la pérdida del beneficio fiscal.

Por otra parte, las Fundaciones “a fe y conciencia” que se abordan en la Disposición Transitoria Primera de la Ley 30/94, no podrán acogerse al Régimen Tributario contemplado en la misma.

6º. Destino del Patrimonio Fundacional en el supuesto de la Disolución de la Sociedad Artº 42 e)

Este apartado impone la última condición que consiste en aplicar el patrimonio fundacional, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por la Fundación.

El primer problema que se plantea es como **acreditar el cumplimiento** de éste requisito en el momento de efectuar la solicitud de beneficios fiscales.

Entendemos que esta acreditación podría hacerse incluyendo dicha previsión dentro de los Estatutos.

Este requisito establecido dentro del ámbito tributario vuelve a constituir una **repetición** de lo contemplado en la parte sustantiva de la Ley y en concreto en su **Artº 31**, que establece que los bienes y derechos resultantes de la liquidación en el supuesto de disolución serán destinados a otras Fundaciones o entidades sin ánimo de lucro, privadas o públicas, que persigan fines de interés general.

Con la actual regulación, y en concreto el Artº 31, no cabe en ningún caso la reversión de los bienes al fundador o a los herederos, de tal modo que los bienes resultantes de la liquidación fundacional siempre deberán ser destinados a fines de interés general.

7º. Prohibición del ejercicio de Actividades Mercantiles. Artº 42.2

Además de todos los requisitos expuestos hasta este momento, en el apartado 2 se establece que no se considerarán actividades sin fin lucrativo aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles.

La Doctrina entiende que Hacienda teme la existencia de un régimen fiscal beneficioso que pueda atraer artificialmente hacia la forma jurídica de Fundación el desarrollo de actividades mercantiles que lógica y jurídicamente deben funcionar en forma de Sociedad Mercantil.

Este precepto no es más que una manifestación **del recelo** mostrado de forma constante por el legislador fiscal hacia la figura jurídica de las Fundaciones.

Sin embargo este requisito **no guarda la adecuada relación** con la parte sustantiva de la Ley, y más concretamente con el **Artº 24** que permite a las Fundaciones la obtención de **ingresos por ejercicio de sus actividades**.

La exposición de motivos de la Ley 30/94 contempla como uno de los aspectos más destacables de la Ley “la posibilidad de que las Fundaciones *ejerczan directa o indirectamente actividades mercantiles o industriales como medio adecuado a su financiación*”, por lo que el establecimiento de esta prohibición en el Artº 42, a efectos de disfrutar de los beneficios fiscales, nos parece totalmente **ilógica**.

Entendemos que la principal actividad desarrollada por una Fundación siempre deberá estar relacionada por el cumplimiento de sus fines sociales, según dispone el Artº 2.1 de la Ley 30/94, aunque los mismos se obtengan a través de la realización de una actividad mercantil como medio adecuado para su financiación, por lo que el requisito analizado en este epígrafe solamente podrá ser aplicado en aquellos supuestos

en los que la Fundación realice principal y directamente una actividad mercantil que no guarde ninguna relación con los fines de interés general que tengan fijados estatutariamente. Por tanto, se trata de una cautela más de la Ley para que posibles actividades mercantiles se realicen bajo la apariencia jurídica de Fundación para conseguir la **elusión fiscal**.

8º. Prohibición de Fundaciones Familiares. Artº 42.3

En el punto 3 del Artº 42 se excluye el Régimen Fiscal Privilegiado a aquellas fundaciones en las que los fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado, inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por la entidad, o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios. Exceptuando a aquellas entidades sin fines de lucro que realicen las actividades de prestación de servicios de **asistencia social** que se indican en el **Artº 20, 1.- 12º**, de la **Ley 37/92 del I.V.A.**

Se trata de actividades de protección a la infancia y a la juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial, asistencia a alcohólicos o toxicómanos, etc. Es decir, lo que se llaman Fundaciones Asistenciales.

9º. Gratuidad de los Cargos

El Artº 43 dispone como requisito esencial para disfrutar del Régimen Fiscal especial de esta Ley una condición más de las establecidas en el Artº 42, que es la obligatoriedad de la gratuidad de los cargos del **Patrono** de las Fundaciones, sin perjuicio de los derechos a ser reembolsado de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.

Esta exigencia de la gratuidad del patrono es **habitual** en el sistema fiscal español para que las Fundaciones puedan acceder al disfrute en cualquier caso del beneficio tributario.

Para comprender el origen de esta exigencia debemos acudir a la **legislación desamortizadora** del siglo pasado. Esta normativa introdujo el ejercicio gratuito de la Fundación del Patrono en un intento de evitar la posible creación de nuevas vinculaciones o mayorazgos, si se permitía la entrega de las rentas fundacionales a los patronos en forma de retribución por el desempeño de su cargo.

Sin embargo, hoy en día, esta exigencia de gratuidad carece de fundamento y resulta perjudicial para las Fundaciones que se ven obligadas a confiar su representación legal a personas con ingresos particulares suficientes y poco trabajo, que no siempre serán las más aptas para el ejercicio de su cargo, tan delicado como el de dirigir una Fundación.

La gratuidad del cargo de patrono ha supuesto una necesidad en muchas Fundaciones de nombramiento de **Gerentes** que se encarguen de la gestión y dirección de la entidad, ya que por la importancia que adquieren necesitan de verdaderos profesionales que las gestionen, pues no se debe olvidar que hoy en día las Fundaciones, además de un patrimonio adscrito a un fin de interés general, constituye una auténti-

ca organización que necesita como todas, de una dirección efectiva que regule su buen funcionamiento.

El Artº 43 nada establece sobre la posible retribución de los cargos de Secretario, Patrono, Apoderados, Gerentes y Administradores, así como del resto de personal al servicio de la Fundación.

Esta situación nos indica que no existe ninguna dificultad en la retribución de los mismo ya que no están incluidos en la prohibición.

No obstante, la gratuidad de los Patronos no es absoluta porque el Artº 43 dispone que podrán ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que les ocasione el desempeño de su función, por los llamados **gastos de administración**.

El R.D. 316/96 dispone en el Artº 14, que el importe de los gastos de la administración no podrá ser superior **al 10%** de los ingresos de rentas netas obtenidos en el ejercicio. No obstante, previa solicitud debidamente justificada del Patronato, el Protectorado podrá actualizar por cada ejercicio la elevación de dicho importe hasta un máximo **del 20%**.

Por último, el Artº 43 dispone que los patronos carezcan de interés económico en los resultados de la actividad fundacional por sí mismos o a través de personas interpuestas, para que la Fundación pueda disfrutar del Régimen Fiscal especial.

10º. La Contabilidad

Referente a la contabilidad, el Artº 44 de la Ley 30/94, dispone que las Fundaciones tendrán las obligaciones contables previstas en la norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, sin perjuicio de que deban llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias, cuando realicen alguna explotación económica.

No hay ninguna norma que regule los libros de los entes exentos, por lo que es una norma sin contenido.

La **Disposición Adicional Séptima de la Ley** dispone que todos los Sujetos Pasivos del Impuesto de Sociedades deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.

En desarrollo de esta Disposición el R.D. 316/96 dispone que corresponde al **Protectorado** la legalización de los libros de las Fundaciones, salvo cuando éstas realicen actividades mercantiles o industriales, en cuyo caso la legalización corresponde al Registro Mercantil.

La **Dirección General del Registro y del Notariado, en la Instrucción de 26 de Julio de 1.996** sobre Legalización y Depósito de Cuentas de las entidades jurídicas en el Registro Mercantil, declara expresamente la **competencia de este Registro** para la lega-

lización de los libros de aquellas entidades que sin tener la condición legal de empresarios estén obligadas a ello en virtud de alguna norma expresa, como le ocurre a la Fundación.

Esta medida ya ha sido también incluida en la Disposición Adicional Octava del **R.D. 1784/96, de 19 de Julio**, por el que se aprueba el nuevo **Reglamento del Registro Mercantil**.

El R.D. 316/96 dispone en sus Artº 12 y 13, que la contabilidad de la Fundación debe elaborarse en cada ejercicio y debe incluir un Inventario, Balance de Situación y la Cuenta de Resultados, donde conste de modo cierto la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación.

También se deberá acompañar una Memoria extensiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación, así como el exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales.⁽¹⁾



⁽¹⁾ La segunda parte de esta Ponencia versará sobre "**Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de Interés General**", que se publicará D.M. en el próximo número de la Revista.

E S T U D I O S