

LAS ENTIDADES LOCALES Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

*Discurso leído el día 3 de Junio de 1992,
en el acto de recepción como Académico de Número, por el*
EXCMO. SR. D. JUAN VIÑAS CEBRIAN

Y contestación del
EXCMO. SR. D. ANGEL SANCHEZ GONZALEZ



MURCIA
1992

**LAS ENTIDADES LOCALES
Y EL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES**

LAS ENTIDADES LOCALES Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

*Discurso leído el día 3 de Junio de 1992,
en el acto de recepción como Académico de Número, por el*
EXCMO. SR. D. JUAN VIÑAS CEBRIAN

Y contestación del
EXCMO. SR. D. ANGEL SANCHEZ GONZALEZ



MURCIA
1992

Copyright © 1992, by Juan Viñas Cebrián
Depósito Legal: MU-1.073-1992
Printed in Spain - Impreso en España
por EL TALLER. Ingramur, S.L.
C/. Escultor Roque López, 3 y 5
30008 MURCIA

SUMARIO

I. Los Entes Públicos como sujetos pasivos.....	11
II. Impuesto sobre Sociedades.....	15
A).— Sujeto pasivo.....	15
B).— Exenciones.....	16
C).— Rendimientos que no gozan de exención. Enumeración.	18
D).— Bonificación.....	19
E).— Algunos preceptos de la normativa sobre Haciendas Locales.....	19
F).— Rendimientos que no gozan de la exención.....	20
F.1).— Rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas.....	20
F.2).— Rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido.....	26
F.3).— Incrementos y disminuciones de patrimonio.....	27
F.4).— Rendimientos sometidos a retención por este Impuesto.....	29
III. Conclusión.....	31

Excmo. Sr. Presidente
Excmos. e Illmos. Sres.
Sras. y Sres.:

Hace algún tiempo, sin duda más del que sería prudente, recibí escrito de esta Real Corporación en el que se me comunicaba mi nombramiento como ACADEMICO DE NUMERO y al propio tiempo su felicitación por el mismo.

Debo confesar mi perplejidad en aquel momento y mis sentimientos que se manifestaban en dos direcciones, por un lado fui y soy consciente del alto honor que se me dispensaba, honor que, sin duda alguna, es una considerable muestra de vuestra generosidad y benevolencia, superior, por supuesto, a mis contados méritos y de otro, el temor de tener que compartir tareas y trabajos con personas de tan alto grado de cualificación profesional y formación científica.

La confianza que depositáis en mí, me obliga a prestar mi colaboración con renovado entusiasmo y en la medida que mis conocimientos lo permitan.

Tras estas consideraciones me enfrento de lleno al problema de concretar el tema sobre el que debe versar mi discurso, por razones obvias, la decisión debía recaer dentro del campo del Derecho Tributario, rama jurídica impopular pero absolutamente necesaria. Los temas son múltiples y de lo más variado, por ello escogí dentro de su problemática un asunto controvertido en el que la Inspección de Hacienda de Murcia hubo de pronunciarse, manteniendo aquí una postura distinta a la sostenida entonces, sin otro propósito que hablar sobre el alcance de una exención que no ha resultado pacífica y que agradecería ver resuelta en un futuro próximo.

I. LOS ENTES PUBLICOS COMO SUJETOS PASIVOS.

Tradicionalmente la potestad impositiva reconocida a los entes públicos no plantea inconvenientes graves a la doctrina. Se entiende que el Estado y los entes públicos territoriales gozan de esa potestad tributaria, son titulares de la misma.¹

Ahora bien, esta potestad es originaria en el Estado y en el resto de los entes territoriales se trata de una potestad derivada, así se determina en nuestra Constitución, art. 133.1 y 2.²

En análogo sentido se pronuncia, con anterioridad, la ley General Tributaria de 28 de Diciembre de 1963, en sus artículos 2 y 5.³

A este respecto Juan José Arsuaga Navasquès⁴, nos recuerda que, si bien el poder tributario originario es el que trae su causa de la Constitución, una Ley ordinaria nunca puede ser instrumento normativo suficiente para atribuir esta facultad. Realmente la Ley General Tributaria no aspiró nunca a protagonizar un papel superior al que le correspondía dentro del ordenamiento jurídico. La explicación es más sencilla, y estriba en la misión

-
1. Los Entes Públicos como sujetos pasivos de los tributos.- Ricardo Huesca Bobadilla.
 2. Constitución española de 27 de diciembre de 1978. B.O.E. de 29 de diciembre.
Artículo 133. 1.- «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley». 2.- «Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes».
 3. Ley 230/1963 de 28 de diciembre.
Artículo 2. «La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes».
Artículo 5. «Las Provincias y los Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine».
 4. El Poder Tributario. Juan José Arsuaga Navasquès. Crónica Tributaria n° 50.- Página 58.

codificadora con que se concibió este texto legal, razón por la que se incluyeron en él principios de carácter dogmático que, como la propia Exposición de Motivos de la Ley puso de relieve, «tendrían quizás más apropiada promulgación en una Ley fundamental».

Debe tenerse presente que en las circunstancias históricas que enmarcaban nuestro ordenamiento en el año 1963, las Leyes Fundamentales asumían el papel de texto constitucional, siquiera de forma un tanto «sui generis».

Así es como debe valorarse el artículo 2 de la L.G.T., cuya redacción estaba respaldada por el artículo 9 del Fuero de los Españoles, y, más directamente, por el artículo 10 de la Ley de las Cortes, en los que el poder tributario se atribuía al Estado y, dentro de su división tripartita de poderes, al que ostentaba el legislativo, es decir, a las Cortes.

No obstante, en este trabajo lo que realmente nos interesa es la vertiente opuesta, es decir, la aptitud de los entes públicos como sujetos pasivos de los tributos y en particular, los entes locales frente al Impuesto sobre Sociedades.

En el estudio de la obligación tributaria y como acertadamente sostiene la profesora Vega Herrero⁵, uno de los temas mas polémicos y desatendidos por la doctrina en nuestro país es el de la sujeción del Estado y de los entes impositores para asumir la cualidad de sujetos pasivos. Problema que presenta facetas distintas según que se cuestione el sometimiento del ente impositor a sus propios tributos o bien, a los establecidos por ente distinto.

Para el desarrollo de su trabajo selecciona tres estudios pertenecientes todos ellos a la dogmática italiana, en razón a que en este país se ha prestado gran atención por la doctrina al tema de referencia y procurando que en esta selección se reflejen posturas dispares.

El primero de ellos es un importante trabajo de Salvatore Scoca⁶, que analiza:

- a) La posición del Estado y de los entes públicos menores frente a los tributos impuestos por ellos mismos.
- b) La situación del Estado frente a los tributos locales.

5. El Estado como sujeto pasivo de obligaciones tributarias.- Manuela Vega Herrero.- Revista de Hacienda Pública n.º 54/1978. Página 290.

6. Los Entes Públicos impositores como sujetos pasivos de la imposición.- Salvatore Scoca. Revista de Hacienda Pública n.º 54/1978. Página 294.

- c) La de los entes locales frente a los tributos estatales.

Por las limitaciones de este trabajo interesa la opinión de Scoca sobre el apartado c), sobre él nos dice:

La posición de los entes menores frente a los impuestos estatales no presente dificultad para declararlos sujetos en vía ordinaria, rechazando la exención porque las empresas municipales estarían colocadas en una situación privilegiada frente a las empresas concurrentes; y porque siendo los ingresos privados muy desiguales en los diversos municipios, tanto absoluta como relativamente al producto de sus impuestos, se producirán desigualdades en la distribución de la carga tributaria global, en el sentido de que los habitantes de los municipios que tienen grandes propiedades serían gravados en conjunto menos fuertemente que los habitantes de los municipios pobres.

Esta tesis que mantiene Scoca creo que responde más a un supuesto de laboratorio que a la realidad existente. He podido comprobar que en determinados municipios en los que los respectivos Ayuntamientos poseían una gran riqueza forestal, prácticamente abarcaba casi la totalidad de los términos municipales, sus habitantes gozaban, o mejor dicho sufrían de unas rentas bajísimas, de tal modo que para paliar la penosa situación que se producía, los referidos entes dedicaban buena parte de sus ingresos a la limpieza de los montes, dicho de otro modo, los Ayuntamientos trataban de aliviar la situación de paro existente.

El segundo trabajo que selecciona corresponde a Erminio Scialpi, que parte de bases distintas al anterior, mostrándose partidario tanto de la sujeción del Estado a sus propios tributos como a los que establecen los entes menores.

Fundamenta su criterio en un concepto de Estado que tenga validez universal, que comprende dos elementos:

- a) La soberanía, elemento primario, indivisible y necesario.
- b) El interés público, que califica de secundario, divisible y accesorio.

En cualquier caso, ambos elementos coexisten y se complementan, por lo que denomina a su tesis teoría de los elementos conjugados.

Scialpi examina la naturaleza del acto de imposición y lo considera como la exteriorización del ejercicio de un derecho creado por la soberanía, para regular el conflicto de naturaleza financiera entre los portadores de intereses contrapuestos, ahora bien, añade que quienes detentan el interés público son las diversas administraciones del Estado que son entes distintos del propio

Estado. Este argumento le sirve para excluir que pueda existir identidad entre sujeto activo y pasivo del tributo, o de otra forma, sale al paso de la objeción de extinción por confusión de la deuda tributaria.

Indica la profesora Vega que la doctrina de Scialpi no ha tenido una gran difusión, aunque no faltan autores que defienden la sujeción del Estado a los tributos, citando a Berliri que justifica la imposición del Estado como medio de evitar que la Hacienda estatal se coloque en situación de privilegio frente a la privación, a Giannini que constata que del Derecho positivo se puede deducir la sujeción tributaria del Estado, pero se muestra favorable a la existencia de exenciones totales para evitar gastos inútiles de administración y en línea similar se sitúa Micheli, quien confirma al Estado como sujeto pasivo, debido a que, en ciertos tributos, se le declara exento y, como es notorio, toda exención implica una sujeción previa.

El último trabajo que considera la ya citada profesora Vega, es el debido a Massimo Carli, si bien lo presenta como un comentario jurisprudencial, destacando su interés en dos puntos. En primer lugar su proximidad en el tiempo y en segundo por utilizar como argumento central para defender la no sujeción del Estado el principio constitucional de capacidad contributiva; tal principio refuerza la postura doctrinal que niega al Estado la posibilidad de ser sujeto pasivo de tributos y que en la actualidad es la que viene prevaleciendo. Añadiendo que la invocación al principio de capacidad contributiva no es una aportación novedosa de este autor. Esta tesis que confiere un gran valor a los principios constitucionales tributarios como instrumentos de interpretación, ya había sido utilizada con anterioridad. Su más completa elaboración se debe a Franco Gaetano Scoca, que en un extenso trabajo se ha ocupado de demostrar la carencia de capacidad contributiva de los entes impositores, presupuesto que le sirve para concluir la no sujeción de los mismos al deber de contribuir.⁷

7. Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere de prestazioni tributaria. - Diritto e Pratica Tributaria, 1968, Parte I pag. 146.

II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

A).— SUJETO PASIVO.

La Ley General Tributaria dedica a esta figura los artículos 30 a 46, y nos la define como la persona natural o jurídica que por Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, bien como contribuyente o como sustituto del mismo.

Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria, y normalmente en el Impuesto de Sociedades el sujeto pasivo lo será a título de tal, es decir, a título de contribuyente.

Estima Alfonso Gota⁸, que así como en otros aspectos del Impuesto de Sociedades son muy útiles sus antecedentes históricos, porque algunas ideas primigenias se han mantenido desde la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en la sujeción pasiva carecen de valor, porque su regulación ha experimentado una quiebra total en la Ley 61/1978, que ha seguido principios y planteamientos distintos a los que lentamente se fueron gestando desde la creación de la Tarifa III de Utilidades, hasta el último texto refundido del Impuesto de Sociedades de 23 de diciembre de 1967.

En la memoria justificativa del Proyecto de Ley, se dice que la delimitación del ámbito personal de aplicación del Impuesto de Sociedades, es decir la definición del sujeto pasivo se puede abordar en función de dos criterios distintos. El primero, mediante la enumeración pormenorizada de los sujetos pasivos del Impuesto y el segundo, frente al principio de clasificación cerrada del anterior, marca otra alternativa, avalada por el derecho comparado, que opta por una definición genérica del sujeto pasivo,

8. Tratado del Impuesto sobre Sociedades.- Alfonso Gota Losada. Tomo III, página 23.

de tal forma que no exista la posibilidad de que ninguna entidad quede fuera del ámbito de sujeción del Impuesto.

Esta definición abstracta y omnicomprendiva, es la seguida en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto, que en su artículo 4º nos dá la siguiente definición genérica:

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

A continuación el artículo 5 al regular los sujetos pasivos exentos menciona numerosos supuestos concretos de sujeción, no todos, sino fundamentalmente los sujetos «ex novo»⁹.

No obstante y a pesar de la claridad del artículo 4º, existen en la Ley 61/1978, distintas normas que someten al Impuesto de Sociedades a entes que carecen de personalidad.

El Reglamento del Impuesto trata esta figura en su artículo 13 y unido al concepto legal del sujeto pasivo, otorga en su número 2, dicha cualidad a otros entes aunque carezcan de personalidad jurídica, su texto nos dice: «Además tendrán la consideración de sujeto pasivo cualquier otra entidad a la que las leyes reconozcan dicha cualidad».

Rafael Gómez Aparici¹⁰, hizo oportunamente una crítica a la gran extensión del concepto de sujeto pasivo, haciendo hincapié en que este problema no fue nunca resuelto por no establecerse de una forma clara y precisa cuáles eran los distintivos fundamentales que determinaban la sujeción al tributo.

B).— EXENCIONES.

Uno de los principios inspiradores de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, nos dice Alfonso Gota¹¹, fue terminar con el caos de las exenciones que, en forma de aluvión, habían ido poco a poco acumulándose hasta mermar considerablemente la capacidad recaudatoria del tributo, además de complicar extraordinariamente su regulación. Moreno Cerezo¹², comienza

9. Alfonso Gota Losada. Op. cit. página 50.

10. Nuevos y extraños contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades. Rafael Gómez Aparici.- Crónica Tributaria nº 34.

11. Alfonso Gota Losada, op. cit. página 385.

12. El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general. Felix Moreno Cerezo.- Página 32.

por recordarnos algunos principios consagrados por nuestra Constitución y al efecto cita el de igualdad en el artículo 114 y los de generalidad, capacidad contributiva, equidad impositiva, de respeto a la propiedad privada y reserva de ley en el artículo 31¹³ y considera que la admisión de exenciones en el Impuesto viola las exigencias del principio de generalidad que debe predicarse de todos los tributos, como consecuencia del principio de igualdad o equidad, en la Ley 61/1978 se pretende limitar las exenciones al mínimo posible, a fin de evitar que se convierta en regla lo que sólo puede justificarse como mera excepción, para conseguir, así, la proclamada generalidad del gravamen y no erosionar los rendimientos del Impuesto, y ello porque la pléyade de exenciones y regímenes especiales afecta desigualmente a los diferentes sectores económicos e incluso a empresas de un mismo sector, además de la consideración que muchas de las mismas aparecieron coyunturalmente, no obstante lo cual, se continuaban manteniendo por el simple transcurso del tiempo, convirtiéndose en deformaciones permanentes del Impuesto.

La Ley reguladora del Impuesto trata las exenciones en su artículo 5º, y así en el número 2. a) se refiere a las Administraciones Públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas, precisando que la exención a que se refiere este número no alcanzará: A los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica; a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, y a los incrementos de patrimonio.

En su número 3, establece que las exenciones a que se refieren los dos números anteriores, es decir, 5.1 el denominado sector público, nominación incorrecta porque no comprende a la totalidad del sector y el 5.2 que comprende a las Administraciones públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas, La Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas, Montepíos, Mutualidades, Cruz Roja, etc., no alcanzarán, en ningún caso, a los rendimientos sometidos a retención por este impuesto.

Si nos fijamos en el grupo de entidades comprendidas en el artículo 5.2 y se analiza el contenido de la exención juntamente con los diferentes elementos

-
13. Constitución española de 27 de diciembre de 1978. B.O.E. de 29 de diciembre.
Artículo 14. *«Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o civil».*
Artículo 31. 1.- *«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrán alcance confiscatorio».* 2.- *El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía».* 3.- *«Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley».*

del hecho imponible¹⁴ es fácil concluir que estas entidades no están exentas por ninguno de los elementos que lo componen.

En este sentido se pronuncian distintos autores:

González Poveda manifiesta que la exención del 5.2 es tan restringida que una interpretación rígida de la misma conduce a su inexistencia,¹⁵ y cita a Pérez de Ayala, quien sugiere que la enumeración legal de los rendimientos no exentos que la Ley nos ofrece no puede tomarse en un sentido literal o restrictivo, y ello por reducción al absurdo.¹⁶

Gota Losada¹⁷ precisa que el Impuesto de Sociedades grava obviamente su hecho imponible, de manera que es una afirmación de «perogrullo», decir que lo que no está incluido dentro del hecho imponible, queda a extramuros del Impuesto, o lo que es lo mismo, técnicamente es materia o realidad no sujeta.

El citado autor al analizar los elementos del hecho imponible a los que no alcanza la exención del artículo 5.2, llega a la conclusión que estas entidades no están exentas por ningún componente o parte del hecho imponible, es decir no están exentas de nada y para dar sentido a esta exención el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece en su artículo 5.2.c) un componente nuevo de la renta consistente en «los rendimientos procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan su objeto o su finalidad específica».

C.— RENDIMIENTOS QUE NO GOZAN DE EXENCION. ENUMERACION.

Vemos pues, que las Administraciones Públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas, tienen el carácter de sujetos pasivos del Impuesto, quedando exentas del mismo según determina el artículo 5.2.a) de la citada Ley 61/1978, pero esta exención no alcanza a los siguientes rendimientos:

-
14. Ley 61/1978 de 27 de diciembre. Artículo 3º Concepto del Hecho imponible.
«1. Constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de renta por el sujeto pasivo.
2. Componen la renta del sujeto pasivo: a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas. b) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las letras anteriores. c) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo previsto en esta Ley».
 15. Impuesto sobre Sociedades.- Victoriano González Poveda. Página 92.
 16. Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo IV, volumen I. Impuesto sobre Sociedades. Página 157.
 17. Alfonso Gota Losada, op. cit. página 567.

1).- A los que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas.

2).- A los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido.

3).- A los incrementos de patrimonio, y

4).- A los sometidos a retención por este Impuesto.

D).— BONIFICACION.

La exención anterior se complementa con la bonificación contenida en el artículo 25 de la referida Ley, rendimientos derivados de las explotaciones de servicios municipales o provinciales de su competencia, aunque se municipalicen o provincialicen en régimen de gestión directa o en forma de empresa privada, pero no cuando se exploten por el sistema de empresas mixtas.

Antes de analizar cada uno de los rendimientos a los que no alcanza la exención, resulta forzoso hacer una breve referencia a determinados preceptos de la:

E).— NORMATIVA DE LAS HACIENDAS LOCALES.

Los municipios, en cuanto se refiere a su situación patrimonial, se rigen por la Ley Reguladora de Bases de Régimen Local, Ley 7/1985, de 2 de Abril, complementada por la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, de 28 de Diciembre, por el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigente en Materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto-Legislativo 781/1986, de 18 de Abril y Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, aprobado por Real Decreto 1.372/1986, de 13 de Junio.

De conformidad con los artículos 79 y 80 de la L.R.B.R.L. los bienes de las entidades locales son de dominio público o patrimoniales. Los primeros son los destinados a un uso o servicio público, teniendo la consideración de comunales aquellos cuyo aprovechamiento corresponde al común de los vecinos.

Los bienes comunales y demás bienes de dominio público son *inalienables, inembargables e imprescriptibles y no están sujetos a tributo alguno*. Los artículos 74 y 76 del T.R.R.L. nos definen o enumeran los bienes que son

de uso público, de servicio público y patrimoniales, conceptos desarrollados en los artículos 3, 4 y 6 del Reglamento de Bienes.

Hecha esta breve referencia a la normativa que rige las Haciendas Locales, pasamos a analizar cada uno de los rendimientos gravados por el Impuesto, es decir:

F).— RENDIMIENTOS QUE NO GOZAN DE LA EXENCION.

F.1.— Rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas.

El artículo 5.2 de la Ley 61/1978, define los rendimientos de explotaciones económicas como «todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción».

El Reglamento del Impuesto en su artículo 8.2, especifica que se incluirán entre dichos rendimientos los provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, de construcción, comerciales, de servicios, extractivas, mineras, profesionales y artísticas.

Su tratamiento es dispar según se trate de actividades de competencia municipal o provincial, o bien corresponda a actividades que caigan fuera de su competencia.

El artículo 85 de la Ley de Bases determina las formas que puede adoptar la gestión de los servicios públicos locales, directa o indirecta, si bien precisa que, en ningún caso, podrán prestarse por gestión indirecta, los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad.

En cuanto a la forma de gestión, interesa reproducir parte de un informe, de fecha 6 de Febrero de 1991, emitido por el ilustre académico Angel Sánchez González, a petición de la Jefatura de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Hacienda Especial de Murcia.

«Debe entenderse por gestión directa de los servicios públicos locales, la que las entidades locales pueden realizar para prestar los servicios de su competencia, bien por si mismas (gestión por la propia entidad local), o bien de modo descentralizado mediante organismo autónomo, o sociedad mercantil exclusivamente dependiente de aquéllas.

Existe la gestión directa del servicio, mediante organización especial a que se refieren los artículos 101 y 102 del Texto Refundido, figurando también, como forma o modalidad de gestión directa, cuando el servicio se presta mediante sociedad mercantil exclusiva.

En este sentido el artículo 85.3.c) de la Ley de Bases emplea la expresión sociedad mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local. Esta expresión viene a coincidir con la que utilizaba la legislación anterior de Sociedad Privada Municipal.

Se trata de una forma de gestión directa, descentralizada, aunque personificada, bajo una fórmula jurídica privada mercantil a la que se refiere específicamente el artículo 103 del Texto Refundido.

Los artículos 84 a 94 del Reglamento de Servicios de 1955, que continúa vigente utiliza la denominación antes expuesta de sociedad privada municipal.

La Ley de Bases alude a esta modalidad de gestión directa de servicios públicos locales con la expresión «Sociedad Mercantil», cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local; diferenciándolo así de la sociedad mercantil mixta cuyo capital social, sólo parcialmente pertenezca a la entidad local.

Se refiere a ella el artículo 85.4.e), que constituye una forma de gestión indirecta, lo mismo que la concesión, el arrendamiento, o el concierto a que se refiere el artículo 113 del Reglamento de Servicios.

Insistiendo sobre los artículos 103 del Texto Refundido y 89 del Reglamento de Servicios, que nos hablan de la prestación de un servicio público local de forma directa, en régimen de empresa privada, creada por el propio Ayuntamiento, que tiene la propiedad de todas las acciones y cuya Corporación asume las funciones de Junta General, es la propia Corporación Local la que presta el servicio por vía de medio o instrumento de la empresa privada.

La empresa mercantil, es creada por el propio Ayuntamiento, aunque tenga personalidad jurídica propia y actúe en régimen de derecho privado, *es y forma parte integrante de la Administración Local*.

Entiendo que esta identidad, empresa mercantil-Entidad local queda reconocida en la Sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 28 de Mayo de 1984, y en los comentarios a la misma que formula Angel Yagüez¹⁸, a

18. La Doctrina del «levantamiento del velo» de la persona jurídica en la reciente Jurisprudencia.- Ricardo de Angel Yagüez. Página 23 y ss.

propósito del levantamiento del velo en una sociedad anónima para, por este camino, llegar a fallo de condena a la indemnización de daños extracontractuales.

Resulta llamativo para el citado autor que el pronunciamiento haya recaído en un asunto en que lo que se ventilaba era un problema de responsabilidad civil, esto es, en un terreno en el que no es fácil suponer que la constitución de una persona jurídica como instrumento de actuación de intereses de quien la establece responda al designio de eludir responsabilidades o desviar imputaciones, en otras palabras, la sentencia versa sobre un caso en que la persona jurídica no parece responder a un designio de sustraerse a la legalidad.

La Sala encontró en el caso una identidad de intereses que le movió a desentrañar la realidad subyacente bajo la forma de una sociedad anónima y, partir de ahí, a extender las consecuencias de su responsabilidad al Ayuntamiento que la había constituido, a todas luces con otros objetivos distintos del que en este caso se hizo valer.

El asunto debatido se refiere a una sociedad anónima que entabló demanda de mayor cuantía contra la Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado S.A. y el Ayuntamiento de Palma de Mallorca sobre indemnización de los daños ocasionados en sus instalaciones por inundaciones y humedades resultantes de averías producidas en la red municipal de abastecimiento de agua de aquella localidad.

Se opusieron los demandados y el Juzgado dictó sentencia desestimatoria de la demanda.

La Sociedad actora interpuso recurso de apelación, que fue estimado en parte por la Audiencia.

EMAYASA formuló recurso de casación que el Tribunal Supremo desestimó poniendo de manifiesto en su resolución que inicialmente se dirigió la reclamación administrativa contra el Ayuntamiento y luego, para soslayar el problema de la legitimación pasiva se planteó contra aquél y la citada Empresa Municipal.

La Audiencia reconociendo que EMAYASA tenía personalidad distinta, independiente del municipio, condenó a aquella entidad al pago de la indemnización, a pesar de la excepción que ella había propuesto de haber prescrito el derecho ejercitado en virtud del artículo 1968 del Código Civil.

Para adoptar esta decisión, la Sala de instancia se apoyó en la asimilación

de la reclamación previa administrativa a la interpelación extrajudicial como modo de interrupción de la prescripción (artículo 1.973 del Código Civil), teniendo en cuenta que la referida reclamación previa se dirigió contra el Ayuntamiento órgano de la sociedad anónima demandada y el Alcalde, Presidente de su Consejo de Administración. Por tanto, la Sala de la Audiencia reconoció a la referida reclamación la eficacia interruptiva que se postulaba por la demandante.

El Tribunal Supremo entiende «que ya desde el punto civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículo primero, 1, y noveno, 3), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad, y acogimiento del principio de buena fe (artículo séptimo, 1, del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el «sustratum» personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esta ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (artículo sexto, 4, del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los Jueces puedan penetrar (levantar el velo jurídico) en el interior de unas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (artículo séptimo, 2, del Código Civil) en daño ajeno o de los derechos de los demás» (artículo 10 de la Constitución) o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un «ejercicio antisocial» de su derecho (artículo séptimo, 2, del Código Civil), y sigue precisando, también en el ámbito del Derecho Administrativo, cuando se habla de los entes públicos o de gestión (*mutatis mutandis*), a los que se reviste de una forma jurídica perteneciente al Derecho privado (sociedades anónimas), según se señala por autorizada doctrina, no se hace sino utilizar una técnica ofrecida por ese Derecho de modo instrumental, del uso de un procedimiento en el que la Sociedad aparece como una simple forma para encubrir la creación de un ente filial puro y simple, externamente regida por el Derecho privado, pero en realidad — internamente— de la pertenencia de la Administración, tal como en el caso del recurso ocurre y se declara por la sentencia de instancia, en el que, según el contrato, el Ayuntamiento es órgano de la Sociedad municipal y el Alcalde su Presidente del Consejo, es decir, apostilla el autor, con el poder, siquiera compartido, de gestión de la entidad, circunstancia más que suficiente para no considerar tercero o extraño al Ayuntamiento con respecto a la Sociedad municipal demandada y, consecuentemente para llegar a la misma conclusión que la Sentencia impugnada, es decir que «la interpelación hecha al Municipio vale para la sociedad como órgano integrante de ésta y que ésta ni puede ni debe pretender escapar de sus efectos, determinados en el artículo 1973 del Código Civil, por consiguiente violado».

La Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, exige una regulación completa de la materia contable, regulación que se concreta en dos piezas fundamentales:

a).— Nueva Instrucción de Contabilidad, aprobada por O.M. de 17 de Julio de 1990, que viene a sustituir a la de 1952, y

b).— Plan General de Cuentas para las Entidades Locales.

Pues bien, si anteriormente decíamos que la empresa mercantil, creada por el propio Ayuntamiento, aunque actúe en régimen de Derecho privado, es y forma parte integrante de la Administración local, vemos ahora que la nueva Instrucción de Contabilidad, en su Regla 408, nos dice que la Cuenta General de las Entidades Locales estará integrada por:

A).— La de la propia Entidad.

B).— La de sus Organismos Autónomos, y

C).— Las de las Sociedades Mercantiles de capital íntegramente de la misma.

Insistiendo en el artículo 25 de la Ley 61/78, cuando se trate de actividades de competencia local, los beneficios quedan sujetos al Impuesto de Sociedades, pero si la gestión se realiza en forma directa o de empresa privada, gozarán de la bonificación del 99%, si la forma de gestión fuese a través de empresa mixta no se aplicaría la indicada bonificación.

Queda por reseñar que las explotaciones o actividades de competencia local, vienen reguladas en los artículos 25 y 26, de la Ley 7/85 y las provinciales en su artículo 31.

Recordamos que como en la normativa anterior del Impuesto, tales explotaciones gozaban de exención, su vigilancia por parte de la Administración dió lugar a un número elevado de discrepancias que forzaron el nacimiento de una variada jurisprudencia.

En la actualidad las discrepancias han surgido sobre el concepto de explotación económica y aplicación, en su caso, de la bonificación del 99%, a los rendimientos obtenidos por los Ayuntamientos procedentes de sus bienes propios.

A título informativo podemos citar las siguientes:

Resolución del T.E.A.C. de 8 de Abril de 1986, explotación sujeta y no aplicación del 99% de bonificación.

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 25 de Abril de 1989, explotación forestal exenta, por lo que no entra en la aplicación de la bonificación.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 27 de Noviembre de 1989, confirma la Sentencia de 2 de Abril de 1987, de la Audiencia Territorial de Zaragoza, y entiende que la prueba documental no permite hablar de una explotación con medios personales y materiales, sino de un mero aprovechamiento de los productos naturales de los montes, lo que determina la aplicación de la norma general del artículo 5º de la Ley del I.S., de 27 de Diciembre de 1978 y por ello de la exención del Ayuntamiento.

Cuestión, igualmente interesante, es la aplicación de este artículo 25, o quizás matizando más a qué sujetos pasivos puede aplicarse la bonificación del 99%.

La duda surge únicamente en el caso de gestión directa o de empresa privada.

F. Javier Martín Fernández¹⁹, ve en la empresa municipal la existencia de una personalidad jurídica diferente a la del ente local que no quiebra el concepto de gestión directa en que está encuadrada, pero al aplicar la bonificación considera dos interpretaciones:

Una restrictiva, por la cual la bonificación sólo puede aplicarse por el Ente local sobre la parte de cuota que corresponda a los rendimientos obtenidos de la explotación de servicios municipales de su competencia.

Los rendimientos percibidos por la Corporación de esta Sociedad tienen el carácter de rendimientos de capital mobiliario, sobre los cuales y previa a su disponibilidad por el Ente local se debe realizar la correspondiente retención en la fuente.

Otra interpretación más amplia, por la cual la bonificación puede ser aplicada a los rendimientos obtenidos de la explotación de servicios de competencia local, tanto por la Corporación como por la empresa municipal.

El autor se pronuncia por esta última, ya que de este modo entiende la expresa referencia legal a la forma de explotación mediante empresa privada.

Finaliza pronunciándose por la aplicación del tipo, los incrementos de patrimonio y las ganancias de capital.

19. Las Empresas municipales y el Impuesto sobre Sociedades.- F. Javier Martín Fernández.- Crónica Tributaria número 54.

Jesús Quintas Bermúdez²⁰, considera que una interpretación literal del artículo 25 a) de la L.I.S. nos llevaría a una solución negativa, en cuanto a la aplicación de la bonificación por la empresa privada, por lo que debe tenerse en cuenta que la forma de empresa privada no deja de ser un instrumento y por ello estima que la realidad económica debe imponerse sobre las formas jurídicas empleadas (artículo 25.3 L.G.T.).

Gota Losada²¹, dice que si la explotación se realiza a través de una Sociedad mercantil municipal o provincial, ésta tiene derecho a la bonificación del 99%, pero en cuanto distribuye los rendimientos a la Corporación Local, éstos son dividendos, sujetos a retención (antes exentos del Impuesto de Rentas del Capital), y constituyen para la Corporación Local un rendimiento sujeto, que incluso a partir de 1º de Enero de 1983, tributa de modo separado y con carácter mínimo por la retención soportada.

Por nuestra parte, considerando, como ya se expuso anteriormente, que la empresa mercantil aunque tenga personalidad jurídica propia y actúe en régimen de Derecho privado, es y forma parte integrante de la Administración Local, nos lleva a pronunciarnos por una interpretación amplia del precepto y en consecuencia, aplicar la bonificación, en los casos de servicios de competencia local, a la Corporación y a la empresa municipal.

Finalmente, cuando se trate de actividades que caigan fuera de la competencia local, se indicaba anteriormente un tratamiento dispar, el problema se simplifica al máximo: No se benefician de la exención del artículo 5º ni de la bonificación del 99% del artículo 25.a), ambos de la L.I.S.

F.2.— Rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido.

Su tratamiento fiscal es idéntico al señalado en el párrafo precedente, es decir, no gozan de exención ni de bonificación.

Los rendimientos obtenidos procedentes de bienes de dominio público, entiendo no están sujetos a tributo alguno, de conformidad con el artículo 80 de la Ley de Bases.

El artículo 350 del RIS determina la obligación de formar una cuenta de resultados para cuantificar los mismos y, en la práctica hemos podido comprobar que, fundamentalmente, proceden del arrendamiento de bienes urbanos y rústicos.

20. Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.- Jesús Quintas Bermúdez.- Editorial Civitas. Páginas 705 y ss.

21. Alfonso Gota Losada Op. cit. Página 642.

F.3.— Incrementos y disminuciones de patrimonio.

Constituyen incrementos y disminuciones de patrimonio las variaciones en su valor que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, computándose, además, como tales incrementos los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable, salvo que una Ley los declare exentos.

En términos generales, se consideran alteraciones en la composición del patrimonio, las transmisiones onerosas o lucrativas, incluso la venta forzosa de bienes, etc. Conceptos claros que se comprenden en el artículo 15 de la LIS y 126 y siguientes de su Reglamento.

Interesa destacar los incrementos que se producen por simple anotación o revalorización contable que, desde un ángulo estrictamente fiscal, estas revalorizaciones lo que hacen es anticipar la tributación de los posibles beneficios que se ponen de manifiesto en esta alteración patrimonial, no obstante, resulta conocido que tales revalorizaciones han respondido en múltiples ocasiones a intereses bastardos, mediante la compensación de pérdidas con las indicadas revalorizaciones.

Debe entenderse que para las Corporaciones Locales al no existir disposición legal que las exonere quedan sometidas por las alteraciones patrimoniales al I.S., pero además en ellas se da la circunstancia de quedar obligadas a practicar las ya expresadas revalorizaciones con periodicidad anual.

En materia de contabilidad, el artículo 114 de la Ley 7/85, somete a las Entidades locales al régimen de contabilidad pública y al Plan de cuentas que establezca la Administración del Estado.

La Instrucción de Contabilidad de las Haciendas Locales de 1952,²² determinaba que cada cinco años se revisarían las valoraciones del activo patrimonial, mediante las oportunas peritaciones y si de ellas resultaren aumentos de valor se pasarían al inventario bajo la rúbrica «Retasación del Activo», en la primera parte, y si causaren depreciaciones o disminuciones se reflejarán en la segunda parte, bajo la expresión «Amortizaciones del Activo».

El T.R.R.L., dedica la Sección VI, del Capítulo VI, del Título VIII²³

22. Este Reglamento y su anexo deben entenderse derogados por la Disposición derogatoria de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

23. Este Título VIII del T.R.R.L. ha sido derogado por la disposición derogatoria citada anteriormente.

a la Contabilidad y rendición de cuentas, especificando los libros que con carácter obligatorio debían llevarse.

En su artículo 86 obliga a las Entidades locales a formar inventario valorado de todos los bienes y derechos que les pertenecen, del que se remitirá copia a las Administraciones del Estado y de la Comunidad Autónoma y que se rectificará anualmente comprobándose siempre que se renueve la Corporación.

El Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, nos dice, igualmente, que esta rectificación²⁴ se verificará anualmente, siendo el Pleno de la Corporación el órgano competente para su aprobación,²⁵ reflejándose en el libro de inventarios y balances, los bienes, derechos y acciones de la Entidad local y sus alteraciones, así como la situación del activo y pasivo para determinar el verdadero patrimonio en cada ejercicio económico.²⁶

La Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, destina el Capítulo III del Título VI, a la contabilidad de los Entes Locales y en su Disposición derogatoria, deroga el Título VIII del Texto Refundido que anteriormente se expone, y en su Transitoria Novena, concede un plazo de dos años para su desarrollo en materia presupuestaria y contable. La adecuación se realizará por ejercicios completos y como máximo el que comience en 1º de Enero de 1992.

Por Orden de 17 de Julio de 1990, se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, que será de general aplicación a partir de 1 de Enero de 1992, y hasta esta fecha continuarán aplicándose las normas contables del Texto Refundido incluidas en el Real Decreto Legislativo 781/1986, la Instrucción de Contabilidad de 4 de Agosto de 1952 y demás disposiciones complementarias.

Finalmente, debe indicarse que, la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en vigor desde el 1º de Enero de 1988, reduce su ámbito subjetivo a las personas físicas, por consiguiente a partir de esta fecha las adquisiciones a título de herencia, legado o donación efectuadas por personas jurídicas quedarán sometidas al I.S. en concepto de incrementos de patrimonio.

En el caso que nos ocupa y según determina su Disposición Final Cuarta, estarán exentos en el I.S., los incrementos de patrimonio a título gratuito

24. Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, aprobado por Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio.- Artículo 33.

25. Reglamento citado, artículo 34.

26. Reglamento citado, artículo 35.

obtenidos por las Entidades a que se refiere el artículo 5º de la Ley 61/1978, que como se ha visto con anterioridad incluye a los Entes Locales.

F.4.- Rendimientos sometidos a retención por este Impuesto.

El Real Decreto-Ley 24/1982, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, en su artículo 17.3 establece: «Los rendimientos sometidos a retención obtenidos por Entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades, seguirán limitando su tributación en cuanto a ellos al importe de dichas retenciones, sin que se integre, por tanto, con las restantes rentas excluidas del ámbito de la exención».

Tal criterio ha sido ratificado por la Ley 5/1983, de 29 de Junio que derogó el Real Decreto 24/82, y mantenido en sucesivas Leyes de Presupuestos.²⁷

Dejando a un lado la discusión doctrinal sobre la impropia denominación de «cuota mínima»²⁸, es cierto que existe un impuesto paralelo o autónomo al I.S. que incide sobre las personas jurídicas exentas, o como dice Sanz Gadea: «A partir de 1º de Enero de 1983, es forzoso reconocer que existe un nuevo tributo, junto al I.S., que recae sobre las entidades exentas: el gravamen sobre el Capital Mobiliario obtenido por las mismas. Tan singular tributo fija su deuda en el importe de dichas retenciones.²⁹».

Como tales rendimientos de capital deben ser tratados los dividendos o participaciones en beneficios de Sociedades en general, y particularizando los procedentes de sociedades municipales o provinciales, empresas mixtas, etc., intereses de Fondos Públicos, de obligaciones, de cuentas corrientes, etc.

27. Ley 44/1983, de Presupuestos para 1984, artículo 30.

Ley 50/1984, id. id. id. 1985, id. 57.

Ley 46/1985, id. id. id. 1986, id. 45.

Ley 21/1986, id. id. id. 1987, id. 45.

Ley 33/1987, id. id. id. 1988, id. 94.

Ley 37/1988, id. id. id. 1989, id. 87.

Real Decreto-Ley 5/1989, artículo 3.

Real Decreto-Ley 7/1989, artículo 21.

Ley 31/1990, de Presupuestos para 1991, artículo 62.

28. Gota Losada, trata esta cuestión de una manera exhaustiva en su obra citada, Tomo III, página 477 y ss.

29. Impuesto sobre Sociedades.- Eduardo Sanz Gadea.- Tomo I, página 146.

III. CONCLUSION.

La Disposición Adicional Vigésima de la Ley 18/1991 de 6 de Junio, Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, establece lo siguiente:

«El Gobierno presentará a las Cortes un nuevo proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, antes de finalizar el ejercicio de 1992».

Según referencias de prensa, podrían ser características esenciales de este proyecto, las siguientes:

a).— Reducción de las exenciones y bonificaciones fiscales a las inversiones empresariales, hoy existentes, potenciando por contra las inversiones de las empresas en Inversión y Desarrollo (I + D), así como los estímulos para empresas que se establezcan en determinadas áreas o regiones.

b).— Eliminación de la doble tributación de los dividendos como renta personal, gravada en el I.R.P.F. y como beneficio empresarial en el I.S.

c).— Actualización de Balances, elemento de competencia fiscal que permitiría a nuestras empresas ser más competitivas frente a las europeas.

Creo, por tanto, que ha llegado el momento de estudiar los efectos del Impuesto sobre Sociedades en las Entidades Locales, no se ha podido encontrar fundamento para el trato discriminatorio en que se encuentran.

El artículo 137 de la Constitución Española, incluido en el Título VIII, establece:

«El Estado se organiza territorialmente en municipios, provincias y en

Comunidades Autónomas. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses».

La L.R.B.L. en su Título Primero, Disposiciones Generales, considera a los municipios como: «Entidades básicas de la organización territorial del Estado y cauces inmediatos de participación ciudadana en los asuntos públicos, que institucionalizan y gestionan con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades».

La Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y en vigor desde el 1º de Enero de 1979, determina una vigencia que se diferencia en dos días a la de nuestra Carta Magna, en vigor desde el 29 de Diciembre de 1978, fecha de su publicación en el B.O.E., establece un tratamiento legal para las Entidades Locales distinto del fijado para el Estado y las Comunidades Autónomas y demás sujetos comprendidos en su artículo 5.1, y no solamente distinto sino más gravoso.

Las Administraciones públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas, quedan incluidas en el artículo 5.2 y por tanto equiparadas a entidades tales como: Cruz Roja, Iglesia Católica y asociaciones confesionales no católicas, Montepíos, Mutualidades, fundaciones, asociaciones, etc.

«Este tratamiento discriminatorio es a todas luces injustificado, atendiendo simplemente a la naturaleza de Administración Pública Territorial del municipio regulado en igualdad de condiciones constitucionales que las Comunidades Autónomas y constituye un agravio legal intolerable si consideramos los fines que persigue en comparación con las asociaciones privadas, fundaciones, Montepíos, etc. a las que se les asimila fiscalmente»³⁰.

En la memoria elaborada por el Gobierno y que acompañó al Proyecto de la LIS, se hacía constar que la Ley considera dos niveles de exención de carácter subjetivo: Uno, constituido por todas las entidades que integran el sector público, Estado, Seguridad Social, etc., que están exentos por razón de los rendimientos que perciban, cualquiera que sea la actividad realizada y exceptuando los rendimientos que estén sometidos a retención en la fuente, y un segundo nivel, constituido por aquellas actividades que estatutariamente no persigan un fin de lucro, aunque ocasionalmente puedan tenerlo y justifica, finalmente esta exención en el carácter socialmente protegible de sus

30. Ayuntamiento de Murcia, Recurso de Reposición-Alegaciones.

actividades, que son necesarias en una sociedad pluralista, bien desde una óptica social, religiosa, ética, económica o política.³¹

Cesar Albiñana estima que la ausencia de ánimo o fin de lucro que siguen consignando las disposiciones tributarias, no tienen en cuenta que en muchos supuestos lo que no hay es «lucro partible» pero no deja de procurarse el lucro, sea como mayor ingreso o como menor gasto o coste para los asociados o partícipes, si bien no luce o no se materializa en la propia entidad o ente de que se trate. Es decir, no es esencial el ánimo o propósito de lucro, sino que el lucro se exteriorice por diferencia entre ingresos computables y gastos deducibles.³²

Sin embargo, en relación con las Corporaciones Locales, el citado autor estima que su mención en el artículo 30 del RIS, no debe tener otro fundamento que el de gravar a las Diputaciones Provinciales y los Ayuntamientos por las actividades no estrictamente administrativas. Este criterio de nuestro legislador debiera ser revisado pues si todos los ingresos netos o disponibles de una Corporación Local están afectos a los servicios y demás fines públicos, carecen de «capacidad contributiva» aunque si tengan capacidad económica.

En general, la doctrina considera que los Ayuntamientos, Diputaciones y demás Corporaciones Locales, no deberían estar sujetos al Impuesto por las mismas razones expuestas al tratar de la exención del Estado.

De todo cuanto se ha expuesto nos permite llegar a la conclusión final que es totalmente necesario volver a considerar el régimen de exención de las Corporaciones Locales, sometiendo únicamente a tributación el resultado de aquellas actividades ajenas a su competencia, a fin de evitar una presencia importante de estas Entidades en sectores que no la precisan, gozando al propio tiempo de un trato fiscal más favorable que el resto de las empresas.

Desde un punto de vista práctico, entiendo que el número de declaraciones presentadas por estas Entidades en el I.S. es notoriamente escaso y consecuentemente, igual significado tiene su resultado recaudatorio. Todo ello, nos lleva a insistir en que no tiene sentido someter a gravamen por el I.S. a las Corporaciones Locales y la necesidad urgente de revisar su tributación en este impuesto.

31. Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.- Ministerio de Economía y Hacienda.- Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Pág. 45 y siguientes.

32. Impuesto sobre Sociedades.- Comentarios al Reglamento. Estudio introductorio: Alfonso Mantero.- Cesar Albiñana comenta los artículos 1 al 34.

**CONTESTACION
DEL
EXCELENTISIMO SEÑOR
DON ANGEL SANCHEZ GONZALEZ**

Excmos. Srs. Presidente y Académicos
Excmos e Illmos. Señores
Señoras y Señores:

En primer lugar me complace agradecer, muy sinceramente, a esta Corporación, la atención que supone para mí, encargarme de pronunciar el discurso, de contestación al ingreso del nuevo académico; atención que, justamente por inmerecida, ha de ser más agradecida.

También debo felicitar a la misma por el innegable acierto que representa la incorporación a ella de una persona como es Juan Viñas, demostrando de este modo haber captado, con indudable sensibilidad, lo que constituye la actualidad palpitante en la calle, en los círculos profesionales, y en los medios de comunicación social; me refiero a los temas tributarios.

Aún a riesgo de que pueda ser calificada de tópica, por su frecuente uso, no podemos renunciar a dejar formulada, expresamente, desde ahora, la manifestación de qué, en los estrechos límites de esta exposición, es imposible, o al menos dificultoso, tratar del tema que constituye el objeto del discurso de ingreso; con la amplitud y profundidad que, por su importancia, y complejidad, merece y requiere, máxime cuando ya lo ha hecho cumplidamente el recipiendario.

No obstante, en este caso, hemos expuesto ya nuestra opinión acerca de la aptitud de los entes públicos como sujetos pasivos de los tributos y en particular de los entes locales ante el impuesto sobre sociedades.

La cuestión ha sido tratada de forma exhaustiva y perfecta en el discurso que acabamos de escuchar, y nuestra opinión ha sido reproducida por el propio académico en el apartado II -F - 1) del mismo, trayendo a colación un dictamen

nuestro sobre el problema, en el que se decía que, por gestión directa de los servicios públicos locales, debe entenderse la que las entidades locales pueden realizar para prestar los servicios de su competencia, bien por si mismos (gestión por la propia entidad local), o bien de modo descentralizado, mediante organismo autónomo o sociedad mercantil exclusivamente dependiente de aquellos.

Al final de la amplia cita que, de nuestro criterio, se hace en el discurso que contestamos, y como allí se decía, reiteramos que la empresa mercantil es creada por el propio Ayuntamiento, y aunque tenga personalidad jurídica propia y actúe en régimen de Derecho privado, es, y forma parte integrante de la Administración local.

Se habla constantemente de la reforma fiscal; y esta cuestión, es un tema que está en boga: sobre el que, no solo versan las variadas y múltiples conversaciones cotidianas, sino que también es causa de preocupación en todas las esferas de la sociedad de nuestros días.

No ha de pasar inadvertido al observador de este hecho, el dato interesante de que, la necesidad de la reforma fiscal, es algo que se oye decir, con énfasis, e incluso apasionamiento, lo mismo por aquellos que cumplen espontánea o forzosamente sus obligaciones tributarias; como por aquellos otros, que, con mayor o menor habilidad y fortuna, consiguen eludirlas en todo o en parte.

Esta coincidencia de opinión, entre personas que presentan actitudes tan dispares frente al acatamiento del sistema tributario vigente, produce, en principio, una cierta perplejidad; perplejidad, que a mi juicio, puede encontrar alguna explicación, si advertimos, que la necesidad, tan voceada, de una reforma tributaria, radica, no tanto en la mera o simple modificación, o cambio de las leyes tributarias; como en la rigurosa aplicación práctica de las mismas; pues, mientras la modificación, solo afecte a la normativa, permaneciendo igual lo relativo al descubrimiento, y conocimiento exacto de las fuentes tributarias, es evidente que, el problema de la justicia o injusticia distributiva del sistema sólo seguirá siendo tal, por decirlo así, para quien lo ha venido siendo hasta ahora.

O lo que es lo mismo, en definitiva, entiendo, que la verdadera reforma fiscal ha de tener como objetivo inmediato y primario que sirva de soporte auténtico, sólido y firme, para posteriores cambios legislativos, el control exhaustivo de las rentas y de los patrimonios, que es, en el fondo, el problema capital y el verdadero meollo del asunto.

Hablando con mas precisión, me estoy refiriendo al fraude fiscal, del que voy a tratar muy someramente a continuación.

Son notoriamente conocidos los perniciosos efectos que, el fraude fiscal ocasiona en el desenvolvimiento, y en la eficacia de un sistema tributario.

Constituir el más grave atentado contra la justicia distributiva, justificaría, por sí solo, la necesidad imperiosa de intensificar la lucha contra él, mediante el empleo de los procedimientos mas adecuados.

Uno de estos procedimientos, quizás el más eficaz, sea el de alentar y favorecer la creación de una auténtica conciencia fiscal; que habrá de venir determinada, por una total y permanente, transparencia y escrupulosidad en la planificación y el control del gasto público; claridad que, a su vez, ha de ser el germen y la gran inspiradora de la confianza ciudadana, en que, el impuesto que se paga a la Hacienda Pública, más que una detracción patrimonial coactiva, es una aportación pecuniaria a la empresa comunitaria desarrollada por la Administración, en su cotidiano actuar en pro de la satisfacción de las necesidades colectivas que la convivencia social determina.

Otro procedimiento es la intensificación de los medios de represión tradicionales, cuya utilización ha de estar necesariamente en razón inversa de la eficacia del anterior método.

Es en definitiva, la constante y permanente interdependencia entre la coacción y la moral, como fórmulas coadyuvantes, al cumplimiento del Derecho en todas sus ramas.

La necesidad de la «vis coactiva», para el acatamiento del ordenamiento jurídico, en este caso tributario, ha de estar en proporción inversa al nivel de cultura, y sentido cívico de los ciudadanos, sin que esto implique desconocer, ni olvidar la decisiva influencia que, en estas cuestiones, ha de tener, el hecho transcendental, de que el sistema tributario que se pretende imponer sea justo, y técnicamente, esté bien construido.

Solo con sanciones, actas de inspección o tipificación del delito fiscal es difícil, y muy problemático que pueda resolverse la cuestión de forma aceptable; y por supuesto, es imposible despertar una conciencia fiscal generalizada y mayoritaria, que sirva de soporte, y cauce seguro para una convivencia ciudadana constructiva.

El contribuyente ha de constatar, sin la menor sombra de dudas, a todos los niveles, que el sacrificio que le supone el pago del tributo ha de redundar íntegramente, por medio de una Administración competente y eficaz, en beneficio y utilidad común a través de la satisfacción de unos fines públicos, cuya concreción y jerarquización ha de venir determinada por la función política y de gobierno, con los debidos criterios de selectividad.

Entiendo que la contestación a un discurso académico no ha de ser necesariamente una réplica o controversia sobre el tema del mismo, aunque si debe tocar, aunque sea tangencialmente cuestiones relacionadas con él.

Por ello, siendo el nuevo académico Inspector de Finanzas del Estado, trataré aquí de pasada y muy superficialmente, de una cuestión importante que es la «superinspección» contenida en el artículo 164.B de la Ley General Tributaria de 28-12-63.

El artículo 154 b) de la Ley General Tributaria, dispone que, serán revisables, por resolución del Ministro de Hacienda, y en caso de delegación, del Director General del Ramo, en tanto no haya prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria... b) Cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible, íntegramente ignorados por la Administración, al dictar el acto objeto de la revisión.

Creemos ver en esta figura jurídica de la revisión de oficio, la necesidad imperiosa de evitar todo daño, lesión o deterioro que pudiera afectar al interés público, y cuya supremacía sobre el interés particular, sirve de fundamento y justificación a las prerrogativas de que dispone la Administración; y ello, aún a costa de atemperar en alguna medida la estabilidad, certidumbre y seguridad de la relación jurídico tributaria, que, sin embargo, mantiene su significado de valor jurídico permanente y estable, por las limitaciones que, para el ejercicio de esta potestad de revisión se establecen en atención a la índole e intensidad de la novedad del hecho, y del tiempo transcurrido desde que surgió la relación jurídico tributaria, al realizarse el hecho imponible que devengó el tributo correspondiente.

En el equilibrio en la relación jurídico tributaria de la tensión entre los conceptos, exactitud y estabilidad; veracidad e inalterabilidad; perfección e inatacabilidad; está el verdadero significado y alcance de la finalidad de la revisión de oficio de los actos tributarios por aportación de nuevos hechos.

Es un proceso dialéctico que contrapone valores primordiales del Derecho; contraposición resuelta y ordenada de forma racional, a través de una institución jurídica que, como la que nos ocupa, compagina y armoniza, ponderada y serenamente ambas constantes, en la evolución permanente de las ciencias jurídicas, en pro de la ordenación justa de la convivencia humana que sirva de sólido cimiento a la paz social.

De ahí que, siendo el proceso lógico de esta aplicación, la subsunción

de los hechos en el supuesto fáctico de la norma, aquellos constituyen parte integrante de la misma.

La realización de su fin exige tener presente la realidad a la que inexcusablemente está unida y de la que no se puede prescindir. El Derecho nace de la realidad social y es para la realidad social.

De aquí que el desconocimiento del hecho real, repercute, de forma directa en la realización de los valores del Derecho, ocasionando su frustración, pues no otra es la esencia de la infracción jurídica.

La ignorancia total o parcial del hecho, o su equivocada o insuficiente apreciación, constituyen verdaderas infracciones jurídicas; vicios de legalidad; aplicación incorrecta, o inaplicación de la Ley.

La exacta distinción entre error de hecho y de derecho, se centra más en la intensidad y calidad del error, que en el objeto mismo sobre el que recae.

El hecho y la norma se fusionan en una misma y sola entidad. El vicio de ilegalidad se da, tanto por incorrecta aplicación del Derecho estricto, como por el desconocimiento de los hechos a los que se aplica.

Cuando la Administración revisa un acto liquidatorio, según el artículo 154 b) de la Ley General Tributaria, lo que está haciendo, en rigor de verdad, es anularlo, para, en su lugar, dictar otro, que se ajuste a la legalidad vigente, en cuanto que esta legalidad ordena que la liquidación se practique sobre la base de una apreciación total, completa y exacta de los elementos que constituyen el hecho imponible.

En el caso del artº 154 b) la Administración ostenta y ejercita su derecho, como titular de buena fe, porque ignora que, en la liquidación en que lo concretó, existía vicio alguno; más precisamente, ignoraba la existencia de otros elementos del hecho imponible, que, de haberlos conocido, hubieran determinado una liquidación distinta.

En este sentido, la certeza y estabilidad de la relación jurídico tributaria, o lo que es lo mismo; la seguridad jurídica y estabilidad de la misma, habrá de interpretarse, en función de la cláusula sobreentendida de que, con posterioridad a la liquidación, no se descubriesen nuevos elementos del hecho imponible, desconocidos totalmente al producirse aquella.

El supuesto *del error* en la apreciación de los hechos, considero, que aquí,

no puede tener cabida. Se trata solo del *desconocimiento*, no del conocimiento equivocado de elementos del hecho imponible.

Si bien en Derecho Civil la ignorancia y el error tiene un mismo tratamiento jurídico, al asimilarse en cuanto a sus efectos la ausencia de conocimiento y el conocimiento equivocado; en este tema que nos ocupa, no puede aceptarse la misma solución, pues aquí no se trata de vicios del consentimiento, que inciden de un modo determinante sobre la formación de la voluntad; sino de la fijación cuantitativa de la deuda tributaria sobre unas bases fácticas incompletas, por desconocidas.

Si los elementos del hecho imponible se conocieron, pero fueron apreciados equivocadamente, es la Administración la que debe sufrir las consecuencias de su propia torpeza o falta de diligencia, debiendo acudir en este caso a la declaración de lesividad, o al procedimiento adecuado, según la entidad del error padecido; en cambio si el error, influye decisivamente en la formación de la voluntad que da vida a un negocio jurídico, la nulidad del mismo es la consecuencia lógica. La diferencia de tratamiento está, a nuestro juicio, justificada en la diferente posición de las partes de la relación jurídica en el Derecho tributario, y en el Derecho privado; igualdad en este caso, y preeminencia de la Administración en aquél.

Es interesante citar, en esta misma línea de pensamiento, la siguiente Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 1.934, según la cual «el significado de la palabra revisión mostraría, en el supuesto a la Administración más favorable, la imposibilidad de aplicar, como lo ha hecho en el caso del expediente, la vía de revisión, porque revisar a tanto equivale a rever, o ver de nuevo, «interum video», y entraña con referencia a cuotas, volver a examinar las anteriormente señaladas, por lo que queda reducido, en cuanto a su objeto, a aquellas cuotas que fueron fijadas antes por la propia Administración y que, de no ser mediante la revisión que implica un remedio contra ellas, hubieran sido las valederas; pero en los casos en que no se han fijado bien por negligencia de los Agentes del Fisco, bien por entender estos que las situaciones o actos considerados no estaban sujetos a Impuesto o se hallaban en el exceptuados, no sería dable la revisión.».

En estos casos la revisión pudiera tener cabida por el apartado a) si hubiera infracción manifiesta de la Ley.

Otro requisito para la aplicación de la institución es que, ese elemento del hecho imponible descubierto, sea integramente ignorado por la Administración al dictar el acto objeto de revisión.

En el caso de que el desconocimiento por la Administración al dictar el acto, no sea total no procede la revisión, puesto que el legislador considera que, en este caso, la Administración debió seguir un expediente de investigación, que pusiese al descubierto los elementos del hecho imponible parcialmente ocultos; y por ello debe ser responsable de su propia negligencia. En estos supuestos no queda otra solución que acudir a la declaración de lesividad y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa, en cuyo caso el plazo es de cuatro años, y no de cinco como en la revisión.

El acuerdo de revisión habrá de dictarse dentro del plazo de prescripción de la acción administrativa correspondiente, según la naturaleza del acto que haya de ser objeto de la misma, aplicándose lo dispuesto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria y computándose los plazos prescriptivos conforme al Art.º 65, sin olvidar que la liquidación o acto que se revisa es causa de interrupción del plazo, que empezará a contarse de nuevo, desde la fecha en que se produjo el acto revisado.

Juan Viñas Cebrián nace en Madrid, y es Profesor Mercantil por la Escuela Central Superior de Comercio, y Licenciado en Ciencias Empresariales por la UNED. Ingresó en la Escala Técnica del Cuerpo General de Administración de la Hacienda Pública, y previa oposición obtiene la especialidad de Inspector Diplomado de los Tributos en 1.962, integrándose posteriormente en el Cuerpo Superior de Inspectores de Finanzas del Estado en la especialidad de Inspectores Financieros y Tributarios, prestando servicios en Avila, Segovia, Cartagena y Murcia; fué Jefe de la Dependencia de Inspección de Avila, y en 1.982 es nombrado Inspector Jefe adjunto en Murcia pasando, en 1.985, a ser Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, cargo en el que cesa en septiembre del 91, nombrándosele vocal adjunto del Gabinete Técnico.

Ha desempeñado la tutoría de diversos cursos para la promoción de funcionarios, entre ellos el de obtención del diploma adicional del Cuerpo Especial de Gestión de la Hacienda Pública, Especialidad de Inspección auxiliar, y en diciembre de 1.991, se le otorga la Encomienda de Número de la Orden del Mérito Civil.

Voy a terminar, pues he abusado sobradamente de la paciencia de todos ustedes, y para este final, nada mejor que citar los dos tercetos, de un soneto en el que se fustiga poéticamente, la vanidad y pedantería de los pseudo-intelectuales, supuesto que según todos sabéis no es el caso del nuevo académico y lo digo aquí con claridad y en alta voz, justamente para que sirva de contrapunto y resalte las indiscutibles y ejemplares buenas cualidades de

sencillez, naturalidad, honradez, laboriosidad, rectitud y responsabilidad que adornan al nuevo compañero.

Dice así, y con esto termino:

Dime ¡Oh sabio! que buscas con desvelo

La necia palma de la humana gloria

En la misera vida de este suelo:

¿Cuál será de las dos mayor victoria,

Conquistar un aplauso de la Historia,

o conquistar la eternidad del Cielo?

Nada más y muchas gracias.

