

TENDENCIAS DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (2002)

CONCEPCIÓN ROMERO VILLEGAS
Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Huelva.

INDICE: 1. La Hacienda estatal. 1.1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. 1.2. El Impuesto sobre Sociedades. 1.3. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 1.4. El Impuesto sobre el Valor añadido. 1.5. Los Impuestos Especiales. 1.6. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados 1.7. La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. 1.8. El procedimiento Tributario. 2. La Hacienda autonómica. III. Las haciendas locales.

INDEX: 1. National public finance. 1.1. Income tax. 1.2. Corporation tax. 1.3. Inheritance tax. 1.4. Value added tax. 1.5. Excise duties. 1.6. Transfer tax and stamp duty. 1.7. The Law 49/2002, of 23 december. 1.8. Procedure for collecting tax. 2. Public Finance of The Autonomous Communities. 3. Public Finance of the Local Authorities.

PALABRAS CLAVE: Impuesto • Nuevas tecnologías • Vivienda • Familia • Empleo

KEYS WORDS: Tax • News technologies • Lodging • Family • Work

Los tributos, además de ser el instrumento recaudatorio por antonomasia, resultan ser un medio útil para orientar las conductas de los obligados tributarios de forma que se favorezca la política económica del país, al servicio de los fines recogidos en la Constitución. En este sentido, numerosas son las reformas que van a experimentar determinados impuestos, especialmente el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante IRPF), para favorecer a las medianas y pequeñas empresas, el empleo, el ahorro, la familia, la protección de los minusválidos, la recuperación del medio ambiente, etc.

En este periodo, se ha producido una reforma importante de las Haciendas locales, como consecuencia sobre todo de la parcial supresión del IAE, a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que conduce a una modificación del modelo de participación en los tributos del Estado, para compensar la disminución de ingresos propios.

Además, la adaptación a las nuevas tecnologías exige incorporar nuevos mecanismos de cumplimiento de las obligaciones tributarias en la gestión de los impuestos. Esta circunstancia afecta sobremanera en la normativa de los procedimientos tributarios, pues se establecen nuevas formas de realizar las obligaciones tributarias.

Este último aspecto señalado, junto a muchas razones, teniendo en cuenta que la Ley General Tributaria (en adelante LGT) se promulgó en 1963, ha obligado al legislador a plantear la necesidad de una reforma de la Ley General Tributaria que se adapte a las necesidades de la Administración Tributaria, y que garantice la seguridad jurídica¹. Otro texto

¹ Debido a que el estudio es del año 2002, no se puede incluir la nueva Ley General Tributaria,

normativo, pilar de una parte del derecho financiero, la Ley General Presupuestaria, está siendo objeto de una profunda modificación², debido fundamentalmente a las obligaciones de estabilidad presupuestaria que tienen los Estados Miembros de la Unión Europea.

1. LA HACIENDA ESTATAL

1.1. EL IRPF

El Impuesto sobre la Renta de las personas físicas actualmente regulado en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, ha sido objeto de numerosas reformas, algunas de cierta entidad, como la que se llevó a cabo a través de la *Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes del Impuesto sobre la Sociedades y sobre la Renta de no residentes*.

La *familia* ocupa un papel clave en esta reforma, en la línea de las iniciativas adoptadas desde la ley de 1998, sobre todo para fomentar la natalidad, para proteger a los discapacitados, al tiempo que se estimula la incorporación de la mujer al mercado laboral, todo ello de acuerdo con el espíritu y los objetivos propios del “Plan Integral de Apoyo a la Familia”, del Gobierno.

En este sentido, se ha incrementado de forma especial el *importe del mínimo familiar* (1.400, 1500, 2.200, 2.300, por el 1º, el 2º, el 3º, y a partir del 4º hijo, respectivamente), y se han añadido *nuevas reducciones* de la base imponible por hijos menores de tres años (1.200 euros anuales), por aportaciones y contribuciones a planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados constituidos a favor de personas con minusvalía. Se añade una nueva deducción de la cuota, y por ende un nuevo artículo a la LIRPF (art. 67 bis), por maternidad, de 1.200 euros, aunque si se ha solicitado esa cantidad previamente a la AEAT, no se podrá practicar la minoración de la cuota.

Los *rendimientos del trabajo* mejoran su tributación al aumentarse la reducción por la obtención de los mismos, sobre todo en los casos de prolongación de la actividad laboral de trabajadores en activo de más 65 años, y en los supuestos de movilidad geográfica de contribuyentes desempleados que se vean obligados a aceptar un trabajo que exija el cambio de residencia.

Por otro lado, la *vivienda*, también ha tenido un reflejo en esta reforma parcial del IRPF, favoreciendo los arrendamientos, mediante una reducción del 50 % de los rendimientos derivados de estas actividades, de esta forma se pretende conseguir un abaratamiento en el acceso, mediante alquiler, a la vivienda.

Las *tarifas del impuesto* son objeto de una reducción, teniendo como tipo de gravamen mínimo el 15 % (antes del 18%), y el máximo 40,5%(antes el 48%), y se simplifican, pasando de seis a cinco tramos. En el mismo sentido, el tipo aplicable a la base imponible especial, por ganancias patrimoniales generadas en más de un año, disminuye del 18% al 15%.

² Con motivo de la fecha de publicación de este artículo, hay que puntualizar que ya se publicado la nueva Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, de 26 de noviembre.

Por otra parte, en aras de facilitar la gestión del impuesto, la ley que tratamos ha creado una nueva forma de efectuar la obligación de declarar por el contribuyente, mediante “*un borrador de declaración*”. Este documento lo emite la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) según los datos que obran en su poder, y si se está de acuerdo con la propuesta de declaración, el contribuyente se limitará a firmarla y a reenviarla a la AEAT. Sólo podrán utilizar esta forma de cumplir con las obligaciones tributarias aquellos sujetos pasivos del impuesto que perciban rentas procedentes, exclusivamente de: rendimientos de trabajo, rendimientos de capital mobiliario sujetos a retención, imputaciones de rentas inmobiliarias, y ganancias patrimoniales sujetas a retención, así como las subvenciones recibidas para adquisición de la vivienda habitual.

1.2. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES³

Una de las reformas más importantes llevadas a cabo en el ámbito de la imposición directa, en este año, ha sido *la supresión del régimen de transparencia fiscal*, por la *Ley 46/2002*, de 18 de diciembre, ya mencionada anteriormente. Este régimen se venía aplicando como una medida contra el fraude en los casos de sociedades, que por la naturaleza de sus rentas (sociedades de mera tenencia de bienes, sociedades de profesionales, sociedades de artistas y deportistas), más bien parecen interpuestas, para evitar la progresividad del IRPF, y por el hecho de adoptar la forma jurídica de una sociedad tributaría a un tipo máximo del 35% (IS).

La eliminación del régimen de transparencia fiscal supone, por un lado, eliminar cualquier especialidad en la tributación de las entidades cuyos ingresos procedan de actividades profesionales, artísticas y deportivas. Por otro lado, las entidades de cartera o de mera tenencia de bienes, si tributarán por un régimen especial, que recibe el nombre de *sociedades patrimoniales*.

Estas sociedades tributarán según la Ley del IRPF, en cuanto a la determinación e integración de bases imponibles, existiendo una base imponible general a la que se aplica un tipo de gravamen del 40%, y una base imponible especial que tributará al 15%.

1.3. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La *Ley 53/2003*, de 30 de diciembre, de *Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (Ley de Acompañamiento)* establece unas reformas de carácter técnico en la *Ley 29/1987*, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La pretensión señalada por el legislador en la Exposición de Motivos es favorecer la gestión en materia relativa a la tributación del derecho de *nuda propiedad*, así como al cálculo de la base liquidable en los casos de *acumulación de donaciones* y, por último, se aclaran los supuestos de *responsabilidad subsidiaria* de determinados intermediarios.

También, se introduce un nuevo artículo 23 bis, el cual viene a recoger una *nueva deducción de la cuota tributaria, del 50% cuando el causante hubiera residido en Ceuta y Melilla* en la fecha

³ En adelante, IS.

del devengo. En realidad, esta bonificación fiscal existe en la mayoría de los impuestos del sistema fiscal, por lo que se entiende que se trata de generalizar este beneficio fiscal.

1.4. EL IVA

En este impuesto las modificaciones producidas en las normas que lo regulan se recogen esencialmente en la *Ley 53/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social*, y tienen su origen en la necesidad de adaptar la normativa nacional a la Directiva 2002/38/CE y a la Directiva 2001/115/CE, la primera sobre comercio electrónico, y servicios de radiodifusión y televisión, la segunda sobre facturación. Además, se ha realizado un esfuerzo de sistematización de las reglas de localización de las prestaciones de servicio.

En cuanto al *comercio electrónico*, se deja claro que tendrán la consideración de *prestaciones de servicio*, y no entrega de bienes, cualquier descarga de programas on-line, por carecer de un soporte físico, y ello aunque sea un software normalizado y no realizado de forma específica para el consumidor (que cuando tiene soporte físico se considera entrega de bienes lo primero, y lo segundo prestación de servicio).

Por otro lado, se concretan *las reglas de localización* aplicables a los servicios de comercio electrónico⁴ y a los de radiodifusión y televisión, incluyendo tales supuestos de forma expresa en el art. 70 de la Ley 37/1992. En general, se aplica la regla de tributación en el lugar de la sede del destinatario de la operación, en este caso en España (“criterio de territorialidad”), en vez del de la sede del prestador del servicio (“criterio de personalidad”). Las razones de adoptar tal criterio de localización se deben a dos motivos esenciales⁵. Por un lado, el elemento más fácil de identificar es el consumidor. Por otro lado, para evitar situaciones de desequilibrio económico que se producirían entre los operadores comunitarios y no comunitarios, teniendo en cuenta que los primeros perderían competitividad, puesto que los productos de los no comunitarios, al no estar gravados con el IVA, resultarían más baratos.

La localización en el lugar de consumo parte de un presunción “*iuris tantum*”, que entiende que el destinatario de la prestación reside, en este caso en España, cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimiento de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

Además, se establece *un régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica*. El artículo 120 Ley 37/1992, LIVA, recoge a partir de ahora, junto al régimen simplificado, el

⁴ El art. 70 LIVA enumera los servicios que se prestan por vía electrónica: “aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transporta y recibida por cable, radio, sistema óptico y otros medios electrónicos”. Además, establece una lista clasificadora: el suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y equipos, el suministro de programas y su actualización, el suministro de imágenes, texto, información, música, películas, juegos, y de enseñanza a distancia.

⁵ En este sentido, Medida Cepero, J.R. “Novedades tributarias para el año 2003 en el Impuesto sobre el Valor añadido”, *Quincena Fiscal*, nº 3/2003, pp. 34 y 35.

de agricultura, ganadería y pesca, el recargo de equivalencia, etc, un nuevo apartado 7, en el que se regula este régimen, lo cual supone añadir un nuevo capítulo VIII al Título IX (“Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”). Este sistema opcional se aplica a los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad Europea que prestan servicios a personas que no son ni empresarios, ni profesionales, es decir, consumidores finales, que residan en el territorio de aplicación del impuesto.

Por lo que se refiere a las *obligaciones de facturación*, la Ley de Acompañamiento realiza unas modificaciones de carácter eminentemente técnico, a fin de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA, siendo los artículos 264 y 165, los que se ven afectados.

En concreto, se elimina la mención a documentos equivalentes, siendo la factura el único documento justificativo de una operación sujeta a IVA. Por otro lado, se establece la posibilidad de que las facturas sean emitidas por terceros distintos del empresario o profesional, siempre en nombre y por cuenta del mismo. Asimismo, se establece la posibilidad de conservar las facturas por un tercero, y no por el sujeto que soporta el IVA. Y es posible conservar las facturas a través de medios electrónicos, que hasta ahora había sido denegada esta opción, al no admitirlo expresamente el RD 2402/1985, que regula el deber de facturación.

1.5. LOS IMPUESTOS ESPECIALES

La reforma más importante se debe, también a la *Ley 53/2003*, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, que modifica los tipos impositivos, reduciendo los tipos aplicables al queroseno para calefacción, y al gas licuado del petróleo para uso general. Pero, lo más destacado es la aplicación de un tipo cero a los llamados “*biocarburantes*”⁶, con la pretensión de fomentar el uso de estos productos de origen agrícola o de origen vegetal (estableciéndose un nuevo art. 50 bis, “*Tipo impositivo especial para los biocarburantes*”, en la Ley 38/1992, de *Impuestos Especiales*). La idea de eliminar el gravamen que recae sobre la fabricación de tales productos, compensa el mayor coste de la producción de los biocarburantes, y además, por las evidentes ventajas medioambientales y energéticas frente a los carburantes fósiles convencionales.

1.6. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Las modificaciones contenidas en la *Ley 53/2002*, sobre el Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos, tienen carácter técnico, para mejorar y aclarar el texto anterior, con el fin de facilitar la gestión, como se ha señalado anteriormente para el ISD. Especialmente, se aclara la forma de concretar la *base imponible en los préstamos hipoteca-*

⁶ Se entiende por “biocarburante”: el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal; el alcohol metílico, obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal; aceites vegetales.

rios, que estará formada por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos (art. 30, RD Legislativo 1/1993).

Ahora bien, se puede destacar un aspecto importante de sujeción al impuesto, y es el hecho de considerar *el domicilio fiscal de una persona no residente*, en defecto de nombramiento de un representante, el del inmueble objeto de transmisión (añadiéndose un nuevo apartado 5, al artículo 56 del Real Decreto legislativo 1/1993).

Además, se establece la *bonificación del 50% en la cuota en, para las operaciones realizadas en Ceuta y Melilla*, contenida en el nuevo artículo 57 bis, en el mismo sentido de los señalados anteriormente para el ISD.

1.7. LA LEY 49/2002, DE 23 DE DICIEMBRE (ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y MECENAZGO)

A esta ley le hemos dedicado un epígrafe especial porque los impuestos que se ven afectados por la misma son numerosos. El régimen fiscal de tales entidades venía recogido en Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, el cual queda derogado con la entrada en vigor de la nueva ley, según señala la Disposición Derogatoria Única de la misma.

La Ley 49/2002 se estructura en tres partes, que se corresponde con los tres Títulos en los que se divide: el primero recoge el ámbito objetivo de aplicación de la misma; el segundo establece el régimen fiscal especial aplicable a estas entidades, estableciendo, así mismo lo que se entiende por entidades sin fines lucrativos; el tercero señala una serie de incentivos fiscales para los donantes o partícipes privados en las actividades o entidades de interés general, llamado “mecenazgo”.

Como novedad a resaltar, el régimen especial se aplica cuando la entidad opta por el mismo, y no es una facultad discrecional de la Administración. Con independencia de que en caso de incumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar del régimen, se tenga que pagar las cuotas no abonadas de los impuestos devengados, no pagadas por haber disfrutado indebidamente de las exenciones o beneficios fiscales.

En relación con los *requisitos que deben reunir las entidades sin fines lucrativos*, además de dedicar su actividad a fines y actividades de interés general⁷, al menos el 70% de las rentas obtenidas se debe dedicar a tales fines, y el importe restante no puede ser otro destino que el de incrementar la dotación patrimonial o las reservas de las entidades sin fines lucrativos, estableciendo un plazo de 4 años máximo para dedicar las cantidades señaladas a los fines exigidos. Como nuevo requisito, se establece que los ingresos que provengan de actividades no exentas del Impuesto sobre Sociedades, no puede superar el 40% de los ingresos totales. Por supuesto, los órganos rectores de la entidad deberán ser gratuitos. Además, en

⁷ El art. 3 de la Ley 49/2002, establece una ejemplificación de lo que pueden ser tales fines: defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo, la asistencia social, educación, deporte, promoción del voluntariado, defensa del medio ambiente, etc.

caso de que se disuelvan estas sociedades el patrimonio afecto a las mismas deberá quedarse en manos de otras entidades beneficiarias del mecenazgo o una entidad pública, de naturaleza no fundacional, que persiga también el interés general.

En cuanto a su *tributación específica*, la Ley declara que están *exentas del IS* las rentas derivadas de los ingresos obtenidos sin contraprestación, las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad (dividendos, intereses, cánones y alquileres), las derivadas de adquisiciones o de transmisiones de bienes o derechos, las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas⁸, y finalmente, las que de acuerdo con la normativa tributaria deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos. Sólo se incluirán en la Base Imponible del IS las rentas derivadas de actividades no exentas, y además serán gravadas a un tipo único del 10% (bastante reducido, teniendo en cuenta el general que del 35%, aunque esto no es una modificación, mantiene el tipo aplicado anteriormente).

En materia de *tributos locales* se ha mantenido las exenciones del régimen anterior, y se ha ampliado el ámbito. Del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI) estará exentos todos los bienes de los que sean titulares tales entidades, con la excepción de aquellos afectos a las actividades no exentas del IS. Igualmente, las explotaciones económicas que específicamente se recojan en esta ley quedan fuera de gravamen por Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Como *novedad*, se recoge la *exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* (en adelante IIVTNAU) cuando la obligación legal de satisfacer tal impuesto recaiga sobre tales entidades.

Por último, el Título III que se refería a los *incentivos fiscales* por las aportaciones realizadas por personas privadas a las entidades sin fines lucrativos, llamado “mecenazgo⁹. La ley declara exentas las ganancias patrimoniales del donante, a efectos de IRPF, Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante ISRNR) e IS, surgidas con motivo de la entrega de bienes y derechos, destacando la novedad de que no tribute la plusvalía por IIVTNU.

Además, como ya se recogía en la LIRPF, tales aportaciones suponen una *deducción* en cuota que ahora es del 25% del valor de lo entregado¹⁰ (en la Ley 30/1994 era del 20%). En realidad, lo que se produce no es sólo un incremento porcentual de cinco puntos, sino también, que la deducción por donativos engloba tanto las aportaciones en metálico, como las de bienes y derechos.

Respecto al IS, el cambio es más sustancial, por cuanto que las cantidades donadas, eran un gasto deducible de la actividad (disminuyendo la base imponible), ahora pasan a ser deducciones de la cuota íntegra. Este sistema introducido con la Ley 49/2002 es más cohe-

⁸ Con el régimen anterior la exención de tales actividades había que solicitarla a la Administración Tributaria, es decir, eran rogadas. Ahora, son exenciones “ex lege”, no es necesario su solicitud.

⁹ Donativos y donaciones dinerarias de bienes y derechos; cuotas de afiliación a asociaciones que no correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura; la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación; donativos o donaciones que formen parte del patrimonio histórico

¹⁰ El importe si es en metálico, el valor contable, si es un usufructo el 2% del valor catastral del bien, etc (art. 18 de la Ley 49/2002).

rente con la estructura de los beneficios fiscales del IS¹¹. Además, las cantidades que no hayan podido deducirse por insuficiencia de la cuota, podrá aplicarse en los diez ejercicios siguientes. Los mismos beneficios señalados para los sujetos pasivos del IS, se extiende al IRNR.

En estos casos, conviene recordar la necesidad de tener la *certificación expedida* por la entidad que disfruta de la donación, que es una ineludible prueba de la veracidad de la aportación. Así mismo, la entidad emite a la Administración Tributaria información sobre las cantidades recibidas de esta forma, poniendo en conocimiento de la misma los datos personales del donante (modelo 182). Precisamente, este modelo deberá modificarse porque resulta inadecuado para recoger aquéllas aportaciones en especie, y no en dinero.

En cuanto *al mecenazgo* se refiere, si podemos resaltar una aportación importante por cuanto al haber realizado una delimitación jurídica de lo que se entiende por tal, deja fuera a otras operaciones entre el sector privado y las entidades sin fines de lucro, que serán calificadas de otra forma (patrocinio publicitario, esponsorización, promoción), que no podrán utilizar el término “mecenazgo”, y por tanto no se pueden disfrutar de los beneficios fiscales señalados.

En las Disposiciones Adicionales que complementan la Ley encontramos una nueva regla especial de *imputación de rentas en el IRPF*, por cuartas partes, aplicable a las ayudas públicas destinadas a la conservación y rehabilitación de bienes de interés cultural, siempre que se admita la visita y la exposición pública de dichos bienes.

1.8. EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

En el ámbito de los procedimientos tributarios, las reformas efectuadas en el año 2002, son una repuesta a la necesaria adaptación de la Administración Tributaria a la incipiente introducción de las nuevas tecnologías y la sociedad de la información.

En este sentido, la *Ley 53/2002* introduce modificaciones en la LGT, y aclara la obligación de guardar copia de los programas y ficheros informáticos que sirven de soporte a las declaraciones que deben presentar ciertos obligados tributarios. En el art. 35 LGT se introduce un nuevo apartado 3 en el que se establece tal obligación:

“El contribuyente que esté obligado a presentar declaraciones o declaraciones-liquidaciones por medios telemáticos *deberá conservar copia de los programas y ficheros* generados que contengan los datos originados de los que deriven los estados contables y declaraciones tributarias, sin perjuicio de lo previsto en la normativa de cada tributo”.

Otra norma, que nos parece importante en este ámbito, es *Real Decreto 1377/2002, de 20 de diciembre, por el que se desarrolla la colaboración social en la gestión de los tributos para la presentación telemática, comunicaciones y otros documentos tributarios*.

La colaboración social a la que se refiere este Real Decreto es la que recoge el art. 96 de la LGT, que implica la participación activa de entidades, instituciones y organismos repre-

¹¹ En este sentido, Carbajo Vasco, D.: “Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de la entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, *Impuestos*, nº 10, mayo 2003

sentativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, para facilitar y favorecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Sobre todo, esta norma responde al principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que recoge la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, y garantiza la eficacia en la gestión tributaria. En concreto, se admite que los colaboradores realicen, por vía telemática, las declaraciones, las comunicaciones, los recursos, las solicitudes de aplazamiento, la obtención de certificaciones tributarias, etc., en representación de terceras personas. La AEAT podrá hacer efectiva esta colaboración social a través de la celebración de acuerdos de colaboración.

La *Resolución de 23 de julio de 2002, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crean registros telemáticos*, viene a dar cumplimiento a la vía prevista en el art. 68 Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del orden social, que establecía la posibilidad de crear registros telemáticos para la recepción o salida de solicitudes, escritos o comunicaciones que se transmitan por vía telemática, siempre que se cumplan con los criterios de disponibilidad, autenticidad, integridad, confidencialidad y conservación de la información¹².

Según el Real Decreto 778/1999 estos registros tienen la consideración de órganos administrativos al tener atribuidas funciones con efectos jurídicos frente a terceros. En este caso, la Resolución estudiada crea un Registro Telemático General para la recepción y salida de declaraciones, solicitudes, comunicaciones y demás escritos que se transmitan a través de Internet, dependiendo del Departamento de Informática Tributaria¹³.

La autenticidad de estos documentos se garantiza a través de los sistemas de firmas electrónicas avanzada. Además, se establecerá un régimen de cifrado de la información que asegure su confidencialidad durante la transmisión. El acceso a este Registro se realizará mediante la conexión con la dirección <http://agenciatributaria.es>.

Asimismo, se crea un Registro Telemático en Materia de Personal de la Agencia, que dependerá del Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica, para la recepción y salida de instancias, solicitudes, escritos y comunicaciones que se transmitan a los empleados por medios telemáticos.

Las ventajas que tiene este sistema de comunicación, entre otras, es que se puede acceder al mismo todos los días del año, durante las veinticuatro horas del día. Ahora bien, esto no significa que se pueda entender ampliados los plazos establecidos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La recepción en un día inhábil se entenderá efectuada en el primer día hábil siguiente. En esta misma fecha se entiende que se produce la entrada en la oficina del órgano competente para la tramitación.

¹² Los registros telemáticos ya se habían establecido para el procedimiento administrativo en general a través del Real Decreto 778/1999, de 7 de mayo, pero señalándose la aplicación supletoria de este reglamento para los procedimientos tributarios y de aplicación de los tributos (Disposición Adicional tercera). Por lo que esta norma viene a dar una aplicación específica de estos registros para el ámbito tributario.

¹³ El Departamento de Informática Tributaria, es uno de los Departamentos en los que se estructura la AEAT, junto con el de D. de Gestión Tributaria, D. de Inspección Financiera y Tributaria, D. de Recaudación, D. de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales, D. de Aduanas e Impuestos Especiales, Dpto. de Recursos Humanos y Administración Económica (Orden de 2 de junio de 1994).

Salvo supuestos establecidos conforme a la Ley, en ningún caso la presentación de documentos por medios telemáticos tendrá carácter obligatorio.

Una manifestación más de la utilización de las nuevas tecnologías en los procedimientos tributarios es la *Resolución 5/2002, de 17 de mayo, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula la participación por vía telemática en procedimientos de enajenación de bienes desarrollados por los órganos de recaudación.*

En este caso, los mecanismos telemáticos sirven para que participen no los obligados tributarios, sino personas interesadas en la adquisición de bienes previamente embargados al deudor tributario por incumplimiento de su obligación de pago de las cantidades devenidas por aplicación de los diversos tributos.

Los licitadores no sólo podrán presentar ofertas a través de la página web de la AEAT, sino que además podrán constituir el depósito necesario para participar en la subasta o adjudicación directa, sin necesidad de desplazarse físicamente a la oficina de la AEAT, mediante las entidades colaboradoras en la recaudación, asociándolo a un número de referencia completo (NRC)¹⁴, como justificante y que permita su identificación.

Igualmente, se acudirá a esta forma telemática en el supuesto de tener que devolver tal cantidad al licitador cuando su oferta no ha sido la adjudicada. En caso contrario, es decir, cuando la propuesta ha sido seleccionada, la cantidad que se encontraba en depósito en la entidad colaboradora será ingresada en el Tesoro Público.

El ingreso, en el plazo establecido, de la diferencia entre el precio de adjudicación y el importe del depósito constituido (que suele ser del 20% sobre el tipo inicial, es decir, valor de mercado del bien embargado), también podrá realizarse a través de la web de la AEAT mediante la opción pertinente que contiene la misma.

Para garantizar la seguridad de los procedimientos se utiliza la firma electrónica avanzada, basada en la utilización del certificado de usuario X.509.V3, clase 2 (que deberá estar instalado en el navegador del licitador), expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, que asegura tanto la identidad de quienes intervienen en la comunicación, como su integridad, detectando cualquier manipulación o modificación de la misma.

El órgano competente para acordar la enajenación será el encargado de decidir si se podrá o no acudir a Internet como forma de participar en tales procedimientos. Tal aspecto deberá reflejarse en el anuncio de la subasta y en el de inicio del trámite de adjudicación directa, en su caso.

Asimismo, la entidades colaboradoras que deseen participar en los procedimientos de adhesión deberá comunicarlo al Departamento de Recaudación de la AEAT mediante un escrito de la persona con poderes suficiente en la entidad.

Para una mejor aproximación a esta forma de pujar en las subastas reproducimos el artículo Quinto de la Resolución estudiada:

¹⁴ El artículo noveno de la Resolución establece un concepto del Número de Referencia Compelo (NRC): Es un código generado informáticamente por la entidad colaboradora mediante el uso de un sistema criptográfico que relaciona de forma unívoca los datos de emisión del NRC con el depósito o señal constituido para la participación como licitador, de su reintegro o de su ingreso en el Tesoro.

“El interesado se pondrá en comunicación con la AEAT, a través de Internet o de cualquier otra vía equivalente que permita la conexión, en la dirección <http://aeat.es> y procederá como sigue:

1º Elegirá la opción: “Enajenación de bienes embargados”.

2º Seleccionará el lote para el que desea acreditarse como licitador a través de cualquiera de las siguientes opciones: “Buscar enajenaciones” o “Buscar bienes”. Una vez localizado, con la opción “Acreditarse como licitador”, para que ser requiere seleccionar un Certificado de usuario X.509.V3 (...), previamente instalado en el navegador, deberá incorporar el NRC del depósito constituido.

El interesado quedará acreditado como licitador en la subasta si el NRC es considerado como justificante de la constitución de un depósito válido por cumplir las siguientes condiciones: El titular del depósito coincide con el licitador (...).

3º Para pujar por vía telemática, el licitador podrá: En el momento de acreditarse como licitador consignar en la opción “puja automática” el importe máximo por el que está dispuesto a pujar. Esto supone que en el momento de celebración de la subasta, la Mesa, a través del sistema de información, pujará en nombre del licitador (...).

Por último, conviene mencionar la *Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la AEAT, por la que se dictan instrucciones sobre procedimientos de devolución de ingresos*, que regula la devolución de ingresos indebidos, como resultado de una procedimiento de revisión de actos, de oficio o a instancias del interesado, y aquéllas devoluciones de la gestión propia de los tributos, en los casos de ingresos anticipados (IRPF, IS, IVA).

La entrada en funcionamiento de nuevos sistemas informáticos aconseja introducir cambios en los procedimientos de devolución de ingresos tributarios. En consonancia con los procesos de centralización informática y contable en curso de realización en la AEAT, se establece así mismo la centralización en la ordenación y pago de las devoluciones tributarias, recayendo en el Director del Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica de la AEAT la competencia exclusiva para ello.

De esta forma, se suprimen las subcuentas que existían para cada Delegación de la AEAT, y se favorece el cumplimiento de los programas de devoluciones, al permitir la separación entre la gestión de reconocimiento de las devoluciones y de su pago material. Además, la base de datos centralizada, permite que previamente a la ordenación se realice un cruce informático de los acuerdos a pagar con el Sistema Integrado de Recaudación, de forma que se localiza a los contribuyente con devoluciones acordadas a su favor, y confirma, si los mismos se encuentran en alguna de las siguientes situaciones: iniciación de procedimiento de compensación; aplazamientos afectos a devoluciones; deudas paralizadas en proceso concursal, etc. En estos casos, la Administración no procederá a la devolución sino a la retención de la cantidad.

Como se puede observar, esta norma no tiene una trascendencia directa para los contribuyentes, sino a organizar la Administración Tributaria en aras de una mayor eficiencia y eficacia, principios básicos que deben inspirar la actividad administrativa en general.

2. LA HACIENDA AUTONÓMICA: ANDALUCIA.

En el marco normativo de la Ley Orgánica 8/1980, de Financiación de las CCAA (LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 7/2001, por la que se amplía el ámbito de los tributos cedidos, así como la facultades normativas de las CCAA sobre tales tributos, se promulga la Ley 19/2002, de 1 de julio, de régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión.

La tendencia de ampliar el ámbito de la cesión es consecuencia de la profundización del principio de corresponsabilidad fiscal, a cambio de la asunción de nuevas competencias de gestión, como ha ocurrido recientemente con los servicios sanitarios de la Seguridad Social.

La Ley 19/2002 es una concreción de la Ley 21/2002, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía. El nuevo sistema de financiación al que se suma la Comunidad Autónoma de Andalucía supone la ampliación de las facultades normativas en los siguientes impuestos: IP, TPOAJD, ISD, y el IRPF. Además, se establecen nuevos impuestos en los que se cede toda o parcialmente la recaudación de los mismos: el 35% del IVA; el 40% del Impuesto especial sobre la cerveza, el vino, los productos intermedios, el alcohol y bebidas derivadas; el 40% del Impuesto sobre hidrocarburos; el 40% del Impuesto sobre el Tabaco; la totalidad de lo recaudado por el Impuesto especial sobre la Electricidad, el Impuesto sobre Determinados Vehículos de Tracción Mecánica, y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Precisamente, haciendo uso de las facultades normativas que se le han concedido a las CCAA en materia de los tributos antes señalados, la Ley Andaluza 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, realiza las siguientes modificaciones:

- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La ley 10/2002 establece *deducciones de la cuota íntegra* para aquellas personas que disfrutan de las ayudas familiares según la ley autonómica (50 euros por hijo menor de tres años), para las personas que hayan recibido ayudas a viviendas protegidas (30 euros), por cantidades invertidas en el alquiler de la vivienda (10% de lo invertido, con un máximo de 150 euros), y por autoempleo de jóvenes y mujeres (150 y 300 euros respectivamente).

- En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En este caso, se establecen unas *equiparaciones* para poder aplicar las reducciones y los coeficientes del Impuesto: las personas unidas de hecho e inscritas en el correspondiente Registro Oficial se equiparan a los cónyuges; las personas objeto de un acogimiento familiar permanentemente o preadoptivo se equiparan a los adoptados; y las personas que realicen un acogimiento familiar se equiparan a los adoptantes.

- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.

La ley estatal hace una remisión a las leyes autonómica a la hora de establecer el tipo de gravamen, en defecto de lo cual se utilizarían los establecidos en la misma. En el caso de transmisión de bienes inmuebles la Ley andaluza ha establecido el 7%, en general, y un tipo reducido del 3,5%, en los casos de viviendas de protección oficial, y en los casos de inmuebles cuyo valor no supere 130.000. y los adquirentes no tengan más de 35 años. Además, se establece otro tipo reducido del 2% para la adquisición de viviendas para su reven-

ta por profesionales inmobiliarios. Hasta este año, venía aplicándose la norma estatal que tiene un tipo general del 6% para las transmisiones de bienes inmuebles.

En la misma línea de promover una política social de la vivienda, en la modalidad de actos jurídicos documentados, también se establecen unos tipos reducidos del 0,3 % (frente al 1% general), en casos de primeras copias de escrituras y actas notarias por adquisición de viviendas y constitución de préstamos hipotecarios, de personas que hayan recibidos ayudas para vivienda, o los adquirentes tengan menos de 35 años, y el bien no supere 130.000 euros).

De la regulación autonómica señalada podemos extraer una serie de apreciaciones. Poco a poco, se están introduciendo deducciones, reducciones y tipos de gravamen, propios de las comunidades autonómicas, para intentar plasmar la política económica de cada comunidad (la familia, el empleo, la vivienda). Pero, al mismo tiempo, se puede observar que no tiene mucha relevancia cuantitativa en la cuota definitiva, puesto que eso ocasionaría importantes deficiencias presupuestarias. Lo cual es una manifestación clara de la responsabilidad fiscal, y la mayor preocupación por realizar una adecuada recaudación.

3. LAS HACIENDAS LOCALES

Como ya se ha anticipado en la introducción, la reforma experimentada en el ámbito de las Haciendas Locales por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, es una de las más importantes de este ejercicio, tanto desde el punto de vista estrictamente tributario, como por lo que afecta al ámbito financiero.

En cuanto al ámbito tributario, lo más destacable es la *supresión del LAE* para aquellas personas físicas¹⁵, y las jurídicas cuyo volumen de operaciones no supere 1 millón de euros. En definitiva, se exonera del impuesto a la mayor parte de los pequeños y medianos empresarios. Entre otros aspectos de la reforma del impuesto, podemos destacar las bonificaciones por creación de empleo, o por el uso o producción de energías renovables.

En realidad, todos los impuestos locales recogidos en la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, son objeto de una revisión por la ley estudiada. En primer lugar, *el IBI* experimenta una mejora técnica general, pero se puede destacar ciertas novedades que afectan al concepto de “bien inmueble” y al tipo de gravamen y a establecimiento de nuevas bonificaciones, todo ello con el objeto de proporcionar al Ayuntamiento, como órganos titulares y gestores del impuesto, un amplio abanico de herramientas para conjugar su potencial recaudatorio con las posibilidades que el tributo ofrece como instrumento al servicio de la política tributaria municipal.

En este sentido, para conocer la delimitación clara del hecho imponible, se hace una remisión a la Ley 48/2002, del Catastro Inmobiliario, donde aparece una nueva categoría de bienes inmuebles, “*bienes inmuebles de características especiales*”, junto con los urbanos y los rústicos, entendiéndose por tales los que constituyen un conjunto completo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización, que por su carácter unitario, se configuran a efectos catastrales como un único bien (p. ej. los destinados

¹⁵ Salvo no residentes personas físicas que superen 1 millón de euros (nuevo texto del art. 83 de la LRHL).

a la producción de energía eléctrica, a la refinería del petróleo, presas, autopistas, aeropuertos, puertos comerciales, carreteras, etc). Con esta medida se intenta solucionar la dificultad que había de ubicar a tales inmuebles en los conceptos de bienes rústicos o bienes urbanos, lo cual ocasionaba una laguna legislativa y la imposibilidad de sujetarlos a gravamen.

Entre las novedades relacionadas con la cuota, podemos destacar la posibilidad de aplicar *un recargo, de hasta el 50%, a los inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados permanentemente, con la idea de facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada*¹⁶. La delimitación de tal concepto deberá ser efectuada reglamentariamente, pero lo que sí se advierte, por la Ley 51/2002, es que los inmuebles han de estar desocupados permanentemente, lo cual deja fuera del recargo a las viviendas destinadas a vacaciones. Respecto a las *bonificaciones* que podrán aplicar los Ayuntamientos, señalar aquella aplicable en los casos de titulares de *familia numerosa* (de hasta el 90% de la cuota íntegra del impuesto).

En el *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica* se amplía el ámbito de la exención para los vehículos de los discapacitados, y se aumenta el tipo de la bonificación para vehículos poco contaminantes (de 50 a 75%). Por lo que atañe al *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, se puede resaltar las bonificaciones a favor de las actividades que contribuyan al uso de la energía solar, a las viviendas de protección oficial, y a las condiciones de acceso y habilitación de los discapacitados.

Por último, del *Impuesto sobre Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana*, la modificación más relevante viene a ser la de no distinguir los tipos de gravamen en función de la población del municipio donde se exige el impuesto.

En cuanto al aspecto estrictamente financiero, la repercusión recaudatoria que tiene la supresión del IAE, puesto que representa uno de los recursos más importantes de las arcas municipales, conlleva a establecer una reforma en el sistema de financiación local, para compensar la deficiencia señalada, cambiando el modelo de participación en los tributos del Estado.

Según la Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, el conjunto de modificaciones señaladas pretenden mantener y fortalecer la garantía del principio de suficiencia financiera de las entidades locales proclamado en la Constitución. También, podremos añadir que muchas de las reformas efectuadas sobre los tributos locales vienen a reflejar otras preocupaciones de los Poderes Públicos, que se están manifestando en los tributos estatales, y que ya debían tenerse en consideración en los tributos locales, que también son instrumentos al servicio de la política económica, y recogidos en la Constitución, como son el acceso a la vivienda, la protección del medio ambiente, el fomento del empleo, la protección de las personas discapacitadas, etc.

Aunque puede pensarse que esta reforma se queda corta, y podía haberse aprovechado para realizar una más profunda en la gestión financiero de los Ayuntamientos y Diputaciones en materia de presupuesto, endeudamiento, tesorería, contabilidad y control y fiscaliza-

¹⁶ Exposición del Motivos de la Ley 51/2002.

ción, para aproximar la gestión financiera de los Entes Locales a la Ley de Estabilidad Presupuestaria¹⁷.

RESUMEN: El sistema tributario ha sido objeto de numerosas reformas que favorezcan la política económica del país al servicio de los fines constitucionales (el empleo, la familia, la vivienda), así como a mejorar la gestión tributaria mediante la introducción de las nuevas tecnologías.

ABSTRACT: The Spanish tax system has been the object of numerous reforms that favour the policy from the country to the service of constitutional aims (the work, the family or the lodging), as well as to improve the tributary management by means of the introduction of the new technologies.

¹⁷ En este sentido, Martín Molina, P.B: “Breve apunte acerca de la reforma de los tributos locales”, *Impuestos*, nº 23-24, diciembre 2003.

