

<b>TRIBUTACION</b>	<b>LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1992. MODIFICACIONES TRIBUTARIAS</b>	<b>N.º 211</b>
--------------------	---	----------------

Trabajo efectuado por:

**MIGUEL WERT ORTEGA**

*Inspector de Finanzas del Estado*

## *Sumario:*

- I. Introducción.
- II. Impuesto sobre Sociedades.
  1. Tipos de gravamen.
  2. Dedución por inversiones.
    - 2.1. Creación de sucursales y establecimientos permanentes en el extranjero.
    - 2.2. Programas de inversión y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.
    - 2.3. Dedución por inversiones en sociedades extranjeras de explotación de hidrocarburos.
    - 2.4. Requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones.
    - 2.5. Restantes deducciones por inversiones y creación de empleo.
  3. Régimen de pagos a cuenta.
  4. Recurso de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

...

...

- III. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - 1. Reducciones.
  - 2. Tarifas.
  - 3. Coeficiente multiplicador.
- IV. Tributos Locales.
  - 1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
  - 2. Impuesto sobre Actividades Económicas.
    - 2.1. Índice Municipal de Situación.
    - 2.2. Competencias de inspección del impuesto.
    - 2.3. Determinación de las cuotas de ciertos epígrafes.
    - 2.4. Otros aspectos de la aplicación de las tarifas e instrucción del impuesto.
  - 3. Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- V. Impuesto sobre el Valor Añadido.
- VI. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- VII. Impuestos Especiales.
  - 1. Impuesto sobre alcohol y cerveza.
  - 2. Impuesto sobre hidrocarburos.
  - 3. Impuesto sobre labores del tabaco.
- VIII. Tasas.
- IX. Régimen fiscal de las entidades deportivas.
- X. Interés legal del dinero e interés de demora.
- XI. Número de Identificación Fiscal.
- XII. Responsables de la deuda tributaria.
- XIII. Recaudación en vía de apremio.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 1992. MODIFICACIONES TRIBUTARIAS</b>	<b>N.º 211</b>
--------------------	---	----------------

## I. INTRODUCCION

Constituye una constante en la historia legislativa reciente aprovechar la aprobación de la Ley anual de Presupuestos para acomodar la normativa fiscal a la realidad económica del momento e introducir aquellas modificaciones que sirvan a la consecución de los objetivos que se persiguen con el diseño de la política presupuestaria.

La Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (véase número 106 de la colección de Legislación Tributaria de la revista del CEF, enero de 1992), en su Título sexto, bajo la rúbrica de «Normas tributarias», artículos 70 a 86, y en otras normas dispersas contenidas en las disposiciones adicionales y transitorias, recoge una serie de medidas normativas en el ámbito tributario, cuya razón de ser radica, según explica el propio legislador en el preámbulo de la ley, en la «necesidad de adecuar el sistema fiscal a la evolución de la inflación y a la exigencia de potenciar la capacidad de competir de las empresas españolas, mediante el fomento de su actividad exportadora y de una firme y continuada política en el área de la investigación y desarrollo tecnológico».

En la Ley de Presupuestos para 1992 encontramos normas tributarias que se justifican inmediatamente por las finalidades que se expresaban en el preámbulo: Bien «adecuar el sistema fiscal a la evolución de la inflación», en el caso de actualizaciones de cuotas tributarias o de bases o valores en función de un porcentaje que se aproxima al incremento de inflación previsto para este año, o bien «potenciar la capacidad de competir de las empresas españolas mediante el fomento de su actividad exportadora y de una firme y continuada política en el área de la investigación y desarrollo tecnológico», objetivo que persigue la intensificación de las deducciones por inversiones que se contiene en las normas relativas al Impuesto de Sociedades.

También se justifican por su vinculación presupuestaria los incrementos, o en su caso las disminuciones, de tipos impositivos, como los que han afectado a los tipos del IVA o de los Impuestos Especiales que gravan los combustibles y los cigarrillos, que pretenden ajustar la recaudación al «objetivo básico y permanente de reducción del déficit público».

Sin embargo, la justificación de otra serie de normas contenidas en la Ley de Presupuestos, como las que afectan al procedimiento de gestión y recaudación, responde a un criterio estricto de oportunidad parlamentaria. Se aprovecha la discusión de esta ley para abordar cambios normativos que se encontraban pendientes.

A continuación expondremos las líneas básicas de las normas que en materia tributaria contiene la Ley de Presupuestos de 1992, separando por epígrafes las que afectan a cada uno de los tributos. Antes de finalizar esta introducción destaquemos un último punto: La Ley 31/1991 apenas recoge normas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al contrario de lo que ocurría con las Leyes de Presupuestos anteriores. Esto es debido a que la Ley 18/1991, que estableció la nueva normativa de dicho impuesto, ya había incluido las reformas que se estimaban necesarias para el año 1992.

## **II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

La Ley de Presupuestos de 1992 modifica la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en dos aspectos: Tipos de gravamen y deducciones por inversiones y creación de empleo. Además, regula el régimen de pagos a cuenta por este impuesto y el recurso que las Cámaras de Comercio tienen derecho a percibir de las sociedades y demás personas jurídicas, calculado en función de la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

### **1. Tipos de gravamen.**

Se mantienen para 1992, básicamente, salvo alguna excepción, los mismos tipos de gravamen que para 1991 estableció la anterior Ley de Presupuestos. La relativa estabilidad económica y financiera y el mantenimiento de la estrategia fiscal respecto a los beneficios de las sociedades aconseja no introducir modificaciones en la presión fiscal que incide sobre las mismas. Además, la anunciada reforma del Impuesto sobre Sociedades que se llevará a cabo en 1992 permitirá abordar una modificación, en su caso, de la estructura de tipos impositivos de mayor alcance en consonancia con los imperantes en los países de la CEE.

La estructura de tipos impositivos vigentes y su evolución en los últimos cuatro años se detalla en el siguiente Cuadro:

	1989	1990	1991	1992
<i>Para sociedades residentes:</i>				
– General.....	35	35	35	35
– Cajas rurales, cooperativas de crédito, mutuas de seguro y sociedades de garantía recíproca....	26	26	26	26
– Cooperativas.....	20	20	20	20
– Instituciones de Inversión Colectiva.....	13	13	1	1
– Entidades relativamente exentas.....	20/25	25	25	25
<i>Para sociedades no residentes:</i>				
– Rendimientos en general.....	20/25	25	25	25
– Prestaciones de servicios, asistencia técnica, gastos de instalación y montaje.....	20/25	25	25	25
– Servicios de apoyo y gastos imputados por la sociedad matriz.....	14	14	14	14
– Arrendamientos de películas y contenedores en el tráfico nacional.....	10	10	10	–
– Incrementos de patrimonio.....	35	35	35	35
– Operaciones de reaseguro.....	4	4	4	4
– Rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente.....	35	35	35	35
– Intereses y comisiones de préstamo.....	20/25	25	25	25

Ante la falta de mención expresa del tipo aplicable a los arrendamientos de películas y contenedores en el tráfico nacional, se debe entender que ha quedado suprimida la especialidad y en 1992, en lugar del 10%, se aplicará el tipo general del 25%.

También destacar el tipo impositivo reducido que siguen gozando las Instituciones de Inversión Colectiva del 1%, que supone un importante estímulo a la colocación del ahorro en los productos que gestionan dichas instituciones.

## 2. Deducción por inversiones.

Las novedades que introduce la ley en este punto hacen referencia a las siguientes deducciones:

### 2.1. Creación de sucursales y establecimientos permanentes en el extranjero.

El porcentaje de deducción del 15% establecido por el Real Decreto-Ley 7/1989, y ratificado por las Leyes de Presupuestos para 1990 y para 1991, se eleva por la actual al 20%.

Se asimila a la creación de sucursales o establecimientos permanentes la adquisición de participaciones en el capital de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora o con la «contratación de servicios turísticos en España». Esta mención a los servicios turísticos en España, representa una novedad de la Ley de Presupuestos de 1992. Responde a un intento de fomentar un sector que se encuentra en situación de crisis y que con ésta y otras medidas se espera que fomente su superación.

### 2.2. Programas de inversión y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

El régimen vigente desde la Ley 37/1988, de Presupuestos para 1989, establecía el derecho a deducir de la cuota líquida, una vez minorada por la deducción de doble imposición y, en su caso, las bonificaciones del artículo 25 de la ley, el 15% de los gastos en intangibles y el 30% de las inversiones en activos fijos, ambos aplicados a los programas de investigación y desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

La Ley de Presupuestos de 1992 modifica el sistema de la siguiente forma:

- a) Cuando la suma de los gastos en activos fijos y en intangibles sea igual o menor al valor medio conjunto de los dos años anteriores, se deducirán los mismos porcentajes que hasta ahora, es decir, el 15% de los gastos en intangibles y el 30% del valor de adquisición de los activos fijos.
- b) Cuando la suma de los gastos en activos fijos y en intangibles sea mayor al valor medio conjunto de los dos años anteriores, la deducción a aplicar se calcula de la siguiente manera: El 15% del gasto en intangibles y el 30% en activos fijos, en ambos casos sobre el límite del valor medio conjunto de los dos años anteriores, y, además, el 30% del exceso en intangibles y el 45% del exceso en activos fijos nuevos.

Veamos el supuesto con un ejemplo:

*Enunciado:*

1. Una sociedad en el ejercicio 1992 ha realizado las siguientes inversiones: 5.000.000 en una nueva fórmula de refinado de aceites y 20.000.000 en la compra de una nave o almacén.

2. Los importes invertidos en los ejercicios 1990 y 1991 fueron:

- En patentes: 500.000 pesetas en 1990 y 230.000 pesetas en 1991.
- En la compra de un edificio, 40.000.000 en 1990. No se realizó ninguna inversión en activos fijos en 1991.

*Solución:*

1. Para determinar la deducción a practicar en el ejercicio 1992 el primer paso será calcular el valor medio conjunto de los gastos en activos fijos e intangibles de los dos años anteriores.

Tipo de bien	1990	1991	Valor medio
Activos fijos nuevos.....	40.000.000	0	20.000.000
Intangibles.....	500.000	230.000	365.000
Valor conjunto.....	40.500.000	230.000	20.365.000

2. Comparación de valor medio conjunto de los dos años anteriores con las inversiones de 1992.

Total invertido en 1992.....	25.000.000
Valor medio conjunto dos años anteriores...	20.365.000

25.000.000 > 20.365.000, luego es mayor la inversión de 1992

### 3. Cálculo de la deducción de 1992.

– Por intangibles: Lo invertido en 1992 ( 5.000.000) es superior al valor medio en los dos años anteriores ( 365.000), luego la deducción será:

$$\text{Deducción} = 15\% \text{ s/ } 365.000 + 30\% \text{ s/}(5.000.000 - 365.000) = 1.445.250$$

– Por activos fijos: Lo invertido en 1992 (20.000.000) es igual al valor medio de los dos años anteriores( 20.000.000), luego la deducción será:

$$\text{Deducción} = 30\% \text{ s/ } 20.000.000 = 600.000$$

– Total deducción:

$$1.445.250 + 600.000 = 2.045.250$$

### 2.3. *Deducción por inversiones en sociedades extranjeras de explotación de hidrocarburos.*

Se suprime en 1992 la deducción de que gozaban las sociedades españolas que invirtiesen en sociedades extranjeras de explotación de hidrocarburos, y que consistía en la deducción de la menor de las dos cantidades siguientes:

- El gravamen satisfecho en el extranjero por las rentas imputables a la sociedad española.
- La cuota que resultaría a pagar en España por las rentas imputadas si se hubieran obtenido en territorio español.

### 2.4. *Requisitos para el disfrute de la deducción por inversiones.*

Aun cuando la Ley de Presupuestos de 1992 mantiene sustancialmente las mismas condiciones y requisitos que en años anteriores para el disfrute de las deducciones por inversiones, introduce la novedad de permitir acogerse a la deducción de activos fijos nuevos a aquellos sujetos que se dediquen al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos, siempre

y cuando además de cumplir los requisitos generales (efectiva contabilización y permanencia de cinco años), no exista vinculación directa o indirecta con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Para las entidades colaboradoras en los actos de la Exposición Universal de Sevilla de 1992, demás actos conmemorativos del Quinto Centenario y de los Juegos Olímpicos de Barcelona de 1992, la exigencia de permanencia de cinco años para las inversiones en estos eventos se reduce a sólo tres años.

#### *2.5. Restantes deducciones por inversiones y creación de empleo.*

Permanece el mismo régimen que regía para 1991 respecto a las restantes deducciones por inversiones y creación de empleo.

### **3. Régimen de pagos a cuenta.**

La Ley de Presupuestos de 1992 reproduce el mismo sistema de pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que existía en 1991: Tres pagos a cuenta del 20% de la cuota a ingresar del último ejercicio, en las mismas fechas (abril, octubre y diciembre) y con el mismo régimen de cálculo.

### **4. Recurso de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.**

Continúa en 1992 el mismo procedimiento de cálculo del ingreso que las Cámaras tienen derecho a percibir sobre la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

## **III. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Las modificaciones que introduce la Ley de Presupuestos en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se limitan a ajustar las cuantías de las distintas variables del impuesto al incremento de los precios previsto para el año. Afecta a reducciones, cuantías del patrimonio preexistente para la aplicación del coeficiente multiplicador y tramos de base que determinan la aplicación de las distintas tarifas. La actualización de las cuantías se sitúa en un porcentaje en torno a un 5%.

### **1. Reducciones.**

La tabla actual de reducciones a realizar sobre la base imponible para hallar la base liquidable, supone el incremento de un 5% sobre las vigentes en 1991.

### **2. Tarifas.**

La modificación de la tarifa del impuesto para el año 1992 se realiza actualizando en el mismo porcentaje del 5% los tramos de la base liquidable a los que se aplicarán los distintos tipos impositivos de la escala.

### **3. Coeficiente multiplicador.**

Sobre la cuota íntegra hallada por aplicación de la tarifa del impuesto opera un coeficiente multiplicador en función de la cuantía del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo según el grado de parentesco. La Ley de Presupuestos de 1992 actualiza igualmente en un 5% las cuantías del patrimonio preexistente que determinan la aplicación de los diferentes coeficientes.

## **IV. TRIBUTOS LOCALES**

### **1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.**

El elemento fundamental para la aplicación de este impuesto es el valor catastral que se asigna al bien inmueble. La fijación de este valor, que en el año 1990 estuvo rodeado de una gran polémica y concluyó en la suspensión «sine die» de la revisión catastral que había efectuado el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, se encuentra hoy en día en una etapa transitoria que supone la prórroga de los valores fijados con anterioridad a la fracasada revisión catastral. Por ello, la Ley de Presupuestos de 1992 establece una actualización generalizada de los valores catastrales del 5%

La ley establece los siguientes criterios para la aplicación del porcentaje de actualización:

- a) Cuando se trate de inmuebles valorados según los datos del Catastro se aplicará el valor efectivo a 31 de diciembre de 1991. Este último valor es, a su vez, el resultado de incrementar el valor a 31 de diciembre de 1990 en un 5%.
- b) En los casos en que el bien haya sufrido alguna modificación de orden físico o jurídico no contemplada en el momento de la valoración, se aplicará el impuesto sobre el valor que hubiese resultado en la Ponencia de Valores de haber tenido en cuenta dichas modificaciones.

Además, la disposición transitoria novena de la Ley 31/1991 extiende a 1992 el período transitorio en que la Administración Tributaria del Estado a través del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria puede ejercer las competencias de gestión tributaria del impuesto. En principio, estas competencias, según estableció la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, corresponden a los Ayuntamientos. Sin embargo, ante la imposibilidad para muchos Ayuntamientos de hacerse cargo del ejercicio de tales competencias por falta de medios suficientes, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales había previsto que durante los dos primeros años los Ayuntamientos pudiesen encomendar a la Administración del Estado esta tarea de gestión tributaria. Este período transitorio ha sido prorrogado un año más, al año 1992, respecto a aquellos que hubiesen encomendado anteriormente la gestión al Estado y no la reclamen para sí expresamente antes del 1 de marzo de 1992. Además, la Diputación, Comunidad Autónoma uniprovincial y demás entidades territoriales a que se refiere la Ley de Haciendas Locales deben manifestar en igual plazo la imposibilidad de hacerse cargo ellas de la mencionada gestión por falta de medios suficientes.

## **2. Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Las modificaciones introducidas en este impuesto hacen referencia a los siguientes aspectos:

- Régimen legal del Índice Municipal de Situación.
- Competencias de inspección del impuesto.
- Determinación de las cuotas de ciertos epígrafes.
- Otros aspectos de la aplicación de las tarifas e instrucción del impuesto.

### *2.1. Índice Municipal de Situación.*

En la Ley 39/88, Reguladora de las Haciendas Locales, se recoge la posibilidad para los Ayuntamientos de incrementar las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del impuesto. Tal incremento puede realizarse :

- Atendiendo a la población de derecho del municipio, mediante la aplicación sobre las tarifas de un coeficiente único para todas las actividades ejercidas en los respectivos términos municipales; y
- Atendiendo a la situación física del local, aplicando sobre las cuotas mínimas o sobre las incrementadas (si ha aplicado el coeficiente anterior) una escala de índices que valore la situación física del local en cada término municipal. Este índice no podrá ser menor de 0,5 ni mayor de 2. Si el Ayuntamiento no hubiese fijado tal coeficiente, éste será 0,5.

La Ley de Presupuestos de 1992 respeta este régimen, pero añade una salvedad: En los municipios que en la fecha de comienzo de aplicación del IAE (1 de enero de 1992) estuviese establecido el Impuesto Municipal sobre Radicación y no hubiese fijado la escala a aplicar, el coeficiente será 1, en lugar de 0,5.

### *2.2. Competencias de inspección del impuesto.*

Se posibilita que mediante delegación de competencias de la Administración Tributaria las Diputaciones provinciales, Cabildos y Consejos Insulares y Comunidades Autónomas, que ya tenían asumida la competencia de gestión tributaria del impuesto, asuman ahora la inspección del mismo.

### *2.3. Determinación de las cuotas de ciertos epígrafes.*

Se modifican elementos tributarios y cuotas de los epígrafes correspondientes a las siguientes actividades:

- Captación, tratamiento y distribución de agua.
- Elaboración de piensos compuestos.

- Fabricación de géneros de punto.
- Elaboración de obra en piedra natural o artificial.
- Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería, etc.
- Comercio al por menor de joyería, relojería, platería y bisutería.
- Cafés y bares.
- Transporte terrestre.
- Explotación de aparcamientos.
- Explotación de autopistas, carreteras, puentes y túneles de peaje.
- Promoción inmobiliaria.
- Alquiler, lectura y conservación de contadores de energía eléctrica, gas y agua.
- Enseñanza reglada.
- Espectáculos excepto cine y deportes.
- Grabadores informáticos y otros profesionales auxiliares del tratamiento electrónico de datos.
- Diplomados en biblioteconomía y documentación.

#### *2.4. Otros aspectos de la aplicación de las tarifas e instrucción del impuesto.*

- Se cambia el criterio de determinación del lugar de realización de las actividades de captación, tratamiento y distribución de agua.
- Se deja de considerar como local a las instalaciones de distribución y tratamiento de agua.

- Se establece el criterio de unidad de local en el caso de instalaciones industriales dispersas.
- Se modifican los criterios de distribución de cuotas nacionales, provinciales y municipales.

### **3. Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

Se modifica el artículo 108 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, que recoge el cuadro de porcentajes anuales para determinar las bases imponibles de este impuesto. Con ello se pretende ajustarse a los cambios de tipo monetario y urbanístico en la propiedad urbana. Los Ayuntamientos que modifiquen sus porcentajes anuales dentro de los límites establecidos en el referido cuadro, deberán aprobar la correspondiente ordenanza fiscal.

## **V. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

Las variaciones introducidas en este impuesto para 1992 por la Ley de Presupuestos se refieren exclusivamente al tipo impositivo.

El tipo general que desde el establecimiento del impuesto estaba situado en el 12%, se incrementa un punto hasta el 13%. A este tipo se sujetan las entregas de bienes, prestaciones de servicios e importaciones, salvo que sea de aplicación el tipo reducido, fundamentalmente para los artículos y servicios de primera necesidad, o el incrementado, para los productos o servicios de «lujo», aunque no siempre deberían ser conceptuados como tales. La finalidad de esta modificación, como es ampliamente conocido, es ir aproximando el tipo español a los que existen en otros países de la CEE, y, en definitiva, al que regirá en toda la Comunidad en el momento de plena armonización del IVA.

Con igual finalidad, a la que se añade el interés de fomentar la producción y venta de automóviles, sector que se encontraba en una crisis importante durante el año 1991, se disminuye en cinco puntos el tipo incrementado, del 33% pasa a ser el 28%. A este tipo no se sujetan exclusivamente los automóviles de turismo. Se aplica el tipo del 28% a las entregas, arrendamientos o importaciones de los siguientes bienes:

- Vehículos automóviles de turismo (salvo los que el artículo 29.1 de la Ley del Impuesto exceptúa del tipo incrementado, que tributarán al tipo del 13%).

- Embarcaciones y buques de recreo o deportes de más de 9 metros de eslora.
- Aviones, avionetas y demás aeronaves (con las excepciones que establece la Ley del IVA).
- Joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas (con las excepciones que se recogen en la Ley del Impuesto).
- Películas cinematográficas para ser exhibidas en salas X.

## VI. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

Como en anteriores Leyes de Presupuestos, la de 1992 se limita a actualizar las cuotas tributarias en la transmisión y rehabilitación de títulos y grandezas. Desde el 1 de enero de 1992 la escala de tributación en esos actos es la siguiente:

	Transmisiones directas	Transmisiones transversales	Rehabilitación reconoc. de títulos extranjeros
- Por cada título con grandeza.....	281.325	703.300	1.687.950
- Por cada grandeza sin título.....	200.950	502.375	1.205.675
- Por cada título sin grandeza.....	80.375	200.950	482.275

## VII. IMPUESTOS ESPECIALES

En relación con las distintas figuras impositivas que se engloban bajo la denominación de Impuestos Especiales, la Ley de Presupuestos de 1992 presenta las siguientes novedades:

**1. Impuesto sobre alcohol y cerveza.**

Se mantienen los mismos tipos impositivos que estuvieron vigentes para el año 1991 y continúa la vigencia de los regímenes especiales de tributación que se venían aplicando a los mistelas y vinos especiales y a los aguardientes destinados al consumo de los cosecheros o elaborados artesanalmente.

**2. Impuesto sobre hidrocarburos.**

Con un fin claramente recaudatorio, se incrementan los tipos impositivos aplicables a todas las gasolinas de automoción en 7 pesetas/litro y los correspondientes a los gasóleos distintos del C en 5 pesetas/litro. El resto de los tipos permanece igual que en 1991.

De esta forma, los tipos quedan así:

Epígrafe	1991	1992
2.1.3 (gasolina de automoción con plomo)	48,50 ptas./litro	55,50 ptas./litro
2.1.5 (gasolina de automoción sin plomo)	43,50 ptas./litro	50,50 ptas./litro
2.3.1 (gasóleo B)	32,30 ptas./litro	37,30 ptas./litro
2.3.3 (demás gasóleos)	32,30 ptas./litro	37,30 ptas./litro

**3. Impuesto sobre labores del tabaco.**

Con la misma finalidad recaudatoria que en el caso de los hidrocarburos se aumenta el tipo *ad valorem* aplicable a los cigarrillos del 42% al 45,50%. No se alteran los específicos de los cigarrillos, ni los correspondientes a las restantes labores del tabaco.

## VIII. TASAS

La Ley 31/1991 aplica el incremento generalizado del 5% a las cuotas de cuantía fija de las tasas. No obstante, se exceptúan de dicha elevación aquellas tasas que fueron objeto de actualización mediante normas específicas dictadas a lo largo de 1991.

Se modifica, asimismo, la tasa del juego. En el año 1992, el tipo general de la tasa será el 20%. Sin embargo, la tarifa a aplicar en los casinos de juego será:

<b>Porción de base comprendida entre (pesetas)</b>	<b>Tipo aplicable (porcentaje)</b>
0 a 330.000.000	35
330.000.000 a 660.000.000	45
Más de 660.000.000	55

## IX. REGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES DEPORTIVAS

La disposición adicional vigesimosexta de la Ley 31/1991, recoge tres aspectos novedosos respecto a lo establecido en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y el Real Decreto 10/1984, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas:

a) En el Impuesto sobre Sociedades: Se excluyen de la base imponible las plusvalías producidas por la transformación de clubes deportivos en sociedades anónimas deportivas.

La sociedad anónima creada queda obligada en solución de continuidad al cálculo de amortizaciones, incrementos y disminuciones patrimoniales respecto a los bienes objeto de adscripción, en las mismas condiciones aplicables a los clubes deportivos.

Asimismo las citadas sociedades quedan subrogadas en los derechos, obligaciones y responsabilidades de naturaleza tributaria que tuviese el club deportivo, sin entenderse incluida la transmisión del derecho de compensación de pérdidas.

b) En el Impuesto sobre el Valor Añadido: Se establece la no sujeción al impuesto de la adscripción de bienes que se efectúe desde el club a la sociedad de nueva creación cuando se cumplan los requisitos del artículo 5.1 de la Ley del IVA.

c) En el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos: Cuando los bienes objeto de adscripción sean de naturaleza urbana no se producirá el devengo del impuesto. En las transmisiones posteriores, para el cómputo del número de años se tomarán en cuenta también los anteriores al momento de la adscripción, no existiendo, por tanto, interrupción en la generación del incremento.

## X. INTERES LEGAL DEL DINERO E INTERES DE DEMORA

La demora en el pago de sus deudas, tanto por la Administración como por los contribuyentes, genera la obligación de satisfacer intereses a favor del acreedor. Sin embargo, no existe paridad en el contenido de la obligación de una y otros. Para las obligaciones pasivas de la Administración, de acuerdo con lo establecido en los artículos 36 y 45 de la Ley General Presupuestaria, se aplica el interés legal del dinero. En cambio, si el incumplimiento procede del contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria, deberá satisfacer el interés de demora, que equivale al interés legal del dinero más un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos establezca uno diferente.

Tanto en un caso como en otro, la exigencia del interés tiene por causa compensar la pérdida económica que provoca el retraso en el cobro de la respectiva deuda. No cabe atribuirle carácter sancionador, sino meramente indemnizatorio de la pérdida que se produce. Por lo tanto, su liquidación está muy relacionada con los avatares de los tipos de interés del mercado y la evolución de la inflación. Por ello, la Ley de Presupuestos de cada año actualiza el tipo de interés. Para 1992, el interés legal del dinero será del 10%. El tipo de interés de demora será el 12%. Son los mismos que se establecieron para el año 1991. La evolución de los tipos fijados en los últimos años responde al siguiente Cuadro:

	1989	1990	1991	1992
Interés legal.....	9%	9%	10%	10%
Interés de demora.....	11%	11%	12%	12%

La Administración está obligada a pagar el interés legal del dinero a partir del momento del vencimiento de su obligación de pago. La regla general es que el acreedor debe reclamar por escrito el cumplimiento de la obligación y sólo a partir de ese momento se devengarán los intereses. Sin embargo, cuando la obligación de pago procede de devolución de ingresos indebidos, dado el carácter automático que para este supuesto establece el artículo 155 de la Ley General Tributaria, los intereses se deben aplicar desde que el interesado realizó el ingreso.

Cuando la obligación de pago corresponde al contribuyente, el interés de demora comienza a devengarse automáticamente a partir del momento de vencimiento de su obligación, sin que se precise la reclamación de la Administración para el inicio de su cómputo.

Hay que hacer notar que a raíz de la aprobación de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la aplicación de intereses de demora a los ingresos tardíos ha quedado limitada, en el caso de presentación de declaraciones-liquidaciones fuera de plazo, a los que se efectúen dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo reglamentario de su presentación, exigiéndose por tal concepto un 10% de la cuota. En cambio, cuando la demora supere los tres meses se exigirá un recargo del 50%.

## **XI. NUMERO DE IDENTIFICACION FISCAL**

El NIF fue creado por la Ley de Presupuestos de 1988 como instrumento de control para la Administración Tributaria de la correcta identificación de las personas que intervienen en los actos o relaciones económicas que deben comunicarse a efectos fiscales. En la regulación contenida en el artículo 113 de esa ley se establecía la obligación de comunicar el NIF no sólo a la propia Administración cuando así lo dispusiese, sino también a las entidades o personas con las que el sujeto realizase determinados tipos de operaciones. Entre éstas destacan las que se efectúan con entidades o establecimientos de crédito, tanto para entregar o depositar bienes, fondos o valores, como para solicitar o recabar créditos o préstamos de cualquier naturaleza. El cumplimiento de la obligación implica al propio establecimiento de crédito al impedirle la realización de cargos o abonos en la cuenta del sujeto si no consta la comunicación del NIF. Este deber se refuerza por el establecimiento de una serie de sanciones a imponer a las entidades que incumplan la obligación de no realizar cargos o abonos o no cancelen las cuentas.

Las sanciones fueron ampliadas por la Ley de Presupuestos de 1990, mediante la inclusión de un nuevo párrafo en el artículo 83 de la Ley General Tributaria.

La Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su disposición adicional decimoctava, modifica el régimen de comunicación del NIF en las operaciones con

entidades de crédito, al establecer que estas entidades o establecimientos de crédito no podrán librar cheques contra entrega de efectivo, bienes, valores u otros cheques sin la comunicación del NIF del tomador. Lo mismo ocurrirá respecto a las personas, entidades o establecimientos que presenten al cobro cheques emitidos por una entidad o establecimiento de crédito. También deberán exigir la comunicación del NIF en caso de cheques librados por personas distintas por cuantía superior a 500.000 pesetas.

Con esta reforma se pretendía impedir el fraude que se estaba produciendo mediante los llamados «cheques de puño», es decir, aquellos que se libran al portador por el Banco, Caja o entidad de crédito en general, contra la entrega de metálico, valores o efectos de un sujeto que persigue la opacidad de la operación.

La Ley de Presupuestos de 1992 que comentamos refunde el artículo 113 de nuevo, según lo que dispuso la Ley 18/1991, e incorpora:

- El régimen sancionador para las entidades o establecimientos que incumplan la obligación anteriormente señalada, que será multa del 5% del valor facial del efecto, con un mínimo de 150.000 pesetas.
- La inclusión en los supuestos del deber de colaboración de información que contempla el artículo 111 de la Ley General Tributaria de los datos relativos a las cuentas de las entidades de crédito que reflejen cualquier tipo de operación activa o pasiva, comprendidas las transitorias, y la operatoria con los cheques.

## **XII. RESPONSABLES DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

El artículo 85 de la Ley 31/1991, crea el apartado 5 del artículo 37 de la Ley General Tributaria con el siguiente tenor: «Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos».

La figura del responsable tiene como finalidad asegurar el cobro del tributo. En determinados supuestos la ley establece que junto al sujeto pasivo se coloque otra u otras personas como obligados al pago del tributo, de manera que si no paga el deudor principal, la Administración pueda dirigirse contra el patrimonio de esas otras personas. La razón de extender la responsabilidad a otras personas varía según los casos y el tributo de que se trate. A título de ejemplo, según el artículo 38 de la Ley General Tributaria son responsables los que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria; el artículo 40 de la misma ley declara responsables a los administradores de las personas jurídicas que no realizaren los actos

necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias incumplidas.

Los responsables podrán serlo de forma subsidiaria o de forma solidaria. El responsable subsidiario sólo responde si intentado el cobro del deudor principal o sujeto pasivo, éste no satisface la deuda por resultar fallido y se produce un acto de derivación de la responsabilidad notificado al responsable.

En cambio, el responsable solidario es aquel que se coloca junto al sujeto pasivo y en la misma posición. Sin necesidad de ejecutar el patrimonio del sujeto pasivo ni que se declare su insolvencia, el acreedor puede dirigirse al responsable solidario.

La calidad de solidario o subsidiario debe ser declarada por la ley en cada caso concreto. A falta de mención expresa, la responsabilidad será subsidiaria.

Dentro del régimen de la responsabilidad tributaria se plantea el caso de concurrencia de dos o más personas en la responsabilidad de una misma deuda. Hasta ahora no estaba expresamente regulado en la Ley General Tributaria. Sin embargo, en el caso de la responsabilidad solidaria, aparte de dictarlo así la lógica de la institución, el artículo 12.7 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, igual que establecía el anterior en su artículo 10.4, dispone que : «Cuando sean varios los responsables solidarios de una misma deuda, la responsabilidad de los mismos frente a la Hacienda Pública será a su vez solidaria, salvo que la ley disponga expresamente otra cosa».

En cambio, el vigente Reglamento General de Recaudación omite cualquier referencia a la regulación de la concurrencia de dos o más responsables subsidiarios en una misma deuda.

Para suplir esta laguna legal, la Ley de Presupuestos de 1992 reforma el artículo 37 de la LGT estableciendo la regla de la solidaridad para todos los supuestos de concurrencia de varios responsables en una misma deuda, ya sean solidarios o subsidiarios.

### **XIII. RECAUDACION EN VIA DE APREMIO**

El artículo 86 de la Ley de Presupuestos de 1992 da una nueva redacción al artículo 128 de la Ley General Tributaria que trata sobre la recaudación en vía de apremio. Anteriormente este artículo contenía un solo apartado de definición del apremio como el procedimiento que se inicia cuando vencido el plazo de ingreso en período voluntario no se hubiese pagado la deuda tributaria, lo cual comporta la exigibilidad del recargo de apremio.

Las modificaciones que se introducen pretenden dos cosas: Corregir expresiones incorrectas en la redacción anterior y elevar a rango legal normas que el Reglamento General de Recaudación de 1990 había incorporado sin el debido refrendo legal. Podemos agrupar las innovaciones en los siguientes puntos:

a) En el apartado primero, al hablar del recargo de apremio, se sustituye la palabra exigibilidad por devengo, más acertada técnicamente.

b) El apartado segundo recoge una norma ya contenida en el artículo 97 del Reglamento General de Recaudación: La presentación de una declaración-liquidación sin efectuar el correspondiente ingreso de la deuda tributaria, inicia de inmediato la vía de apremio, con la exigencia del recargo de apremio y los intereses de demora.

c) El apartado tercero, como el anterior, «legaliza» lo dispuesto en el artículo 109.6 del Reglamento General de Recaudación: El ingreso de la deuda iniciado el procedimiento de apremio, pero antes de procederse contra los bienes o derechos del deudor, excluye el devengo de los intereses de demora.

d) En el apartado cuarto se especifica que el recargo será el 20%. Esta determinación del recargo por la ley entra en franca contradicción con lo previsto en el apartado primero: «... establecido reglamentariamente...».

e) En el apartado quinto se regulan una serie de facultades de los órganos correspondientes de la Administración Tributaria dirigidas a la captación de información sobre los deudores y a la realización de embargos de cuentas bancarias, efectos o valores depositados en entidades de crédito, sin necesidad de precisar los datos identificativos y situación de las cuentas, depósitos o valores.