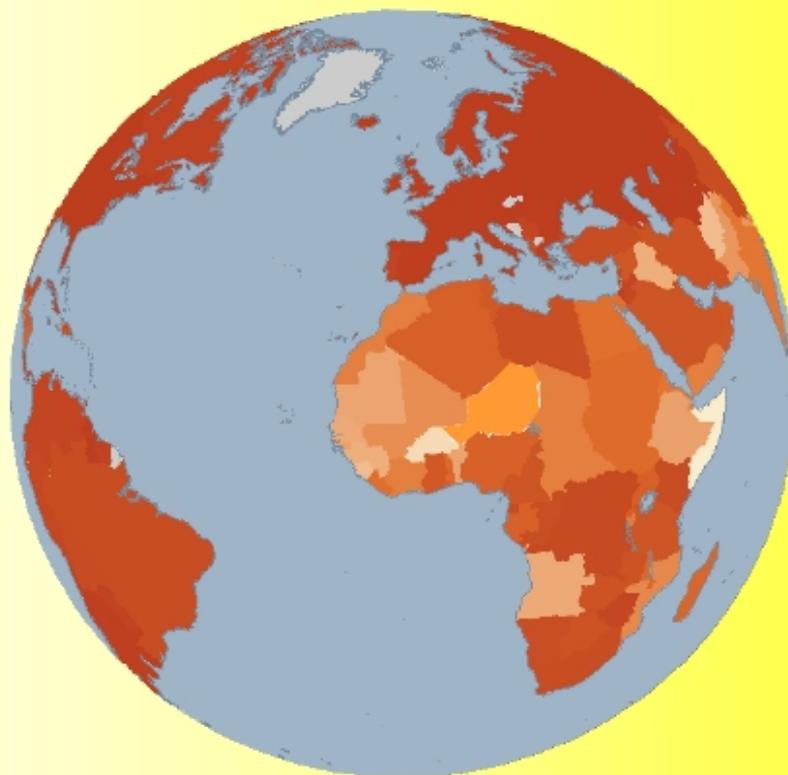




DOCUMENTOS

DE SEGURIDAD Y DEFENSA



LAS FUERZAS ARMADAS  
Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA



DOCUMENTOS DE SEGURIDAD Y DEFENSA

CENTRO SUPERIOR DE ESTUDIOS DE LA DEFENSA NACIONAL

# ***LAS FUERZAS ARMADAS Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA***

Octubre de 2008



MINISTERIO DE DEFENSA

## ÍNDICE

	<u>Páginas</u>
PRÓLOGO .....	0
<i>Por Juan Gonzalo Martínez Micó</i>	
EL IMPUESTO SOBRE BIENES DE INMUEBLES EN LOS ESTABLE- CIMENTOS MILITARES .....	0
<i>Por Antonio Zúñiga Pérez del Molino</i>	
LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES DE INMUEBLES AFECTOS A LA DEFENSA NACIONAL Y A LA SEGURIDAD CIU- DADANA (ARTÍCULO 62.1.a) TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE HACIENDAS LOCALES) .....	00
<i>Por Juan Martín Queralt</i>	
LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRATADOS OTAN: NOTAS AL REAL DECRETO 160/2008, DE 8 DE FEBRERO .....	00
<i>Por Antonio Martínez Lafuente</i>	
SUMINISTROS DE MATERIAL MILITAR A LAS FUERZAS ARMA- DAS POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS: SUJECCIÓN AL IMPUES- TO SOBRE EL VALOR AÑADIDO .....	00
<i>Por Juan Gonzalo Martínez Micó</i>	
COMPOSICIÓN DEL GRUPO TRABAJO .....	000

## PRÓLOGO

*El cariño que siento por las Fuerzas Armadas, después de treinta y 36 años de servicios ininterrumpidos en el Cuerpo Jurídico, me ha llevado, estimulado por un compañero de Armas, antiguo amigo mío, a formar un grupo de trabajo para estudiar temas de Derecho Tributario de especial incidencia en la vida de las Fuerzas Armadas y de quienes con ellas se relacionan.*

*El equipo esta compuesto por un catedrático de Derecho Financiero y Tributario, un abogado del Estado, el interventor general de la Defensa, un letrado en ejercicio y un auditor del Cuerpo Jurídico que sirve ahora como juez en la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la sección dedicada al Derecho Tributario. Ello permite abarcar, desde diferentes ópticas, temas que, sin duda, ofrecen un marcado interés práctico para las Fuerzas Armadas.*

*Una nota común tienen los civiles integrados en el grupo: su decidido apego a la institución militar y su ilusión por trabajar en temas de la Defensa. Así nació el grupo que, bien coordinado por su secretario, ha desarrollado su tarea en un ambiente franco y cordial que, desde aquí, quiero reconocer y agradecer expresamente.*

*No son abundantes las publicaciones que en la disciplina del Derecho Tributario discurren sobre los problemas que en esa materia tienen las Fuerzas Armadas como institución. La complejidad del Derecho Tributario es, sin duda, causa determinante de la escasez de trabajos en relación con las especificidades que en esta materia ofrecen las Fuerzas Armadas. Por eso me pareció sugestivo desde el primer momento el proyecto, aún reconociendo sus dificultades. Sin duda que no están aquí tratados todos los temas que pudieran interesar, pero sí creo poder afirmar que los trabajos desarrollados responden a materias que encierran una problemática de elevado interés para la Defensa. Ni por imperativo del tiempo de que hemos dispuesto ni por los objetivos marcados por el*

*Centro Superior de Estudios de la Defensa nacional (CESEDEN) que amablemente nos ha acogido se ha podido dar mayor extensión a las materia estudiadas.*

*Hemos querido poner especial hincapié en la respuesta que los órganos judiciales, y en concreto la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa, han dado a los problemas tratados. Nos interesaba, en un campo como éste, la aplicación práctica de las normas que vertebran un sector del ordenamiento jurídico tan positivizado como el Derecho Tributario. De poco hubiera servido, a los fines que el CESEDEN persigue, el haber tratado temas que no respondiesen a un Derecho vivo, como es el Tributario, tan sujeto a constantes cambios en función de la realidad social que se vive.*

*Las sugerencias y críticas constructivas de quienes lean las páginas que siguen serán el mejor estímulo para perseverar en la tarea de continuar estudiando las peculiaridades que en esta materia ofrecen las Fuerzas Armadas, máxime cuando las normas tributarias, en sus distintos ámbitos, afectan cada vez mas a los intereses de la Defensa Nacional.*

JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ

*General Consejero Togado*

## **EL IMPUESTO SOBRE BIENES DE INMUEBLES EN LOS ESTABLECIMIENTOS MILITARES**

### **Introducción**

Dentro de los países europeos, España ocupa un lugar preferente en cuanto a extensión de suelo de titularidad del Ministerio de Defensa.

El número de propiedades de Defensa es superior a las 2.000, que ocupan 140.000 hectáreas. De éstas, un 93% son terreno rústico, en tanto que la superficie ocupada por terreno urbano alcanza las 10.000 hectáreas. Las distintas propiedades se encuentran diseminadas por las 17 Comunidades Autónomas y en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, esparciéndose por 40 provincias.

Resulta significativo el dato de que tan sólo 72 grandes propiedades abarcan el 82% de los terrenos de Defensa, con una superficie de 116.000 hectáreas.

Es obvio que estos datos, junto con la multiplicidad de situaciones sobre la utilización de estos inmuebles por las Fuerzas Armadas, y la evolución histórica y legal de este Impuesto, permiten extraer una serie de consideraciones de variada naturaleza, que este trabajo pretende esbozar.

### **Evolución histórica de los impuestos, con especial referencia a los impuestos locales**

Históricamente, es conocido el hecho de que, ante la insuficiencia de los Ingresos públicos para atender la satisfacción de las necesidades públicas, que en la Edad Moderna crecen de manera considerable, el aumento del gasto público da lugar a que los impuestos y contribuciones cobren un papel cada vez más importante.

A finales del siglo XVIII domina la idea de que el reparto del coste de producción de los servicios públicos debe estar en relación con la utilidad que los mismos prestan a los particulares, ideas que se corresponden con la concepción liberal del Estado.

Hasta la Revolución Francesa de 1789, los sistemas fiscales anteriores a la misma presentaban una multiplicidad de tributos; a finales del siglo XIX, Adolfo Wagner llegó a contar hasta 750 tributos diversos exigidos a los ciudadanos de los distintos países europeos, observando este autor que en los pueblos que progresan tiene lugar regularmente un aumento de actividades, que son satisfechas en mayor extensión y de un modo más satisfactorio por los entes públicos (Gobierno central y locales).

Tal caos tributario dio paso al intento fisiocrático del impuesto único, sobre el excedente percibido por el propietario de la tierra, derivado de la teoría de que sólo la agricultura obtiene un producto bruto.

Con la Convención Francesa triunfan estas teorías fisiocráticas, al crearse un impuesto único sobre el producto neto y la supresión de la imposición indirecta. Las necesidades del Consulado y del Imperio exigen recurrir de nuevo a esta última y por tanto a la multiplicidad de impuestos.

La distinción entre impuestos directos e indirectos aparece como una idea muy extendida en Francia a lo largo del siglo XVIII.

El primer tipo histórico de imposición directa es el impuesto proporcional a la superficie de los terrenos. Esta tributación presentaba como principal defecto que no se tenía en cuenta la diferente fertilidad de la tierra, siendo el beneficio muy distinto según la fertilidad de la tierra, que exige menos gastos cuanto más fértil es, por lo que, al pagarse un impuesto proporcional a la superficie de los terrenos, aparecen elevadas rentas tributarias para los propietarios de tierras más fértiles.

En atención a ello, se estableció un impuesto proporcional al producto bruto de los terrenos (diezmos). Atendiendo a la mayor cantidad de bienes obtenidos, se tenía en cuenta la fertilidad mayor o menor de la tierra. Este sistema producía también injusticias tributarias, ya que al ser la renta bruta diferente de la neta, pagaba más el que cultivaba intensamente con un gran gasto de explotación y de capital, que el que lo hacía de forma extensiva.

Como consecuencia de ello, se decidió establecer un impuesto proporcional a la renta neta o al producto de los bienes, y esta figura fue la que dio lugar al desarrollo actual de la

imposición directa, que si, inicialmente, se refirió al producto neto de la tierra, luego se extendió a otros campos como la industria y el comercio.

Sin perjuicio del arraigo en los Estados de los impuestos, en los municipios españoles y hasta bien entrado el siglo XIX, los ingresos patrimoniales eran la principal fuente de recursos públicos.

Extinguido en el siglo XIX casi en su totalidad el Patrimonio del Estado, los ingresos de Derecho Público y entre ellos fundamentalmente los tributarios, se convierten en el eje de la Hacienda Pública, papel que conservan hasta la actualidad.

Con la crisis de las ideas liberales el Estado dejó de actuar de árbitro de la vida económica tomando una parte cada vez más activa, interviniendo en ella, con importantes consecuencias en el Derecho Financiero.

En España, el gasto público, que hasta el año 1924 se realizaba casi exclusivamente para atender al mantenimiento de la Administración civil y militar y de algunos servicios públicos, además de los gastos extraordinarios de las guerras civiles y coloniales del siglo XIX, y las campañas de Marruecos ya en el siglo XX, a partir de dicho año se destina, en fuerte proporción, a la realización de obras públicas, financiadas en gran parte con Deuda, que desde entonces no ha dejado de mantenerse.

La primera regulación completa y sistemática de las Haciendas Municipales la encontramos en el Estatuto Municipal de 1924, donde se incluían entre sus recursos y bajo la denominación genérica de exacciones, los impuestos.

Éstos, estaban integrados por los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, como el 20% de las contribuciones territoriales urbana y rústica y recargos sobre los impuestos estatales y las contribuciones e impuestos municipales autónomos, como el de plusvalía, circulación de automóviles, inquilinato, etc.

Al no reconocerse por las Leyes Fundamentales facultades financieras a ningún otro ente público que no fuera el Estado, los municipios y provincias sólo podían ejercitar las facultades que el propio Estado les otorgaba por vía legislativa, con lo que su poder financiero derivaba del estatal y a él habían de plegarse al establecer sus exacciones.

Las Leyes de Bases del Régimen Local de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953, establecían el repertorio de recursos de provincias y de municipios. Al hacerlo reiteraban la falta de capacidad de éstos entes para establecer tributos que no hubieran sido autorizados por leyes.

El Decreto de 25 de junio de 1955, por el que fue aprobado el Texto Articulado y Refundido de las dos citadas Leyes de Régimen Local, determinaba de forma taxativa las exacciones locales y provinciales, en sus artículos 434 y 602, entre los que figuraban los impuestos legalmente autorizados.

A los dos artículos citados se añadía un precepto esencial: los Ayuntamientos y las Diputaciones no podían establecer ni percibir ninguna otra exacción ordinaria ni extraordinaria mientras no fueran expresamente autorizadas por una ley. Por tanto, el ámbito material en que se ejercitaba el poder tributario local quedaba, pues, estrictamente determinado por leyes estatales, como la de Régimen Local.

Abundando en este criterio, la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, en su artículo 5, disponía que las provincias y municipios podían establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes, empleándose el término “tributo”, de contenido más amplio que el de “impuesto”, ya que incluía a éstos, a las tasas y a las contribuciones especiales.

Haciendo uso de la autorización concedida por el artículo 94 de la Ley de Régimen Local, que permitía al Gobierno aprobar con carácter de Ley un Régimen Especial y Orgánico para Madrid y Barcelona se dictaron los Decretos de 23 de mayo de 1960 y 3 de noviembre de 1961, para Barcelona, siendo el último de los citados el que aprobaba el Reglamento de la Hacienda Municipal de dicha ciudad.

Para Madrid se dictó el Decreto de 11 de junio de 1963 que establecía un régimen especial para el municipio.

En el año 1975, con la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local, se iniciaba una profunda reestructuración de las Haciendas Municipales, conteniendo las líneas generales de lo que debía de ser la nueva Hacienda Local.

La Constitución Española de 1978, recogía en su artículo 137, la organización territorial del Estado en municipios, provincias y comunidades autónomas para la gestión de sus respectivos intereses.

En su artículo 142, se hacía una referencia a la financiación de las entidades locales, al determinar que:

“Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.”

Con la Constitución se abría paso un nuevo modelo de Estado, pasando de un modelo unitario y centralista a otro muy descentralizado e inspirado en el principio de autonomía, en el que la necesidad más urgente se iba a centrar en la construcción del “Estado de las Autonomías”, lo que aplaza temporalmente la organización y reforma del sector local.

Consolidado el proceso autonómico, se pone en marcha la gran reforma que supone la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que, sin embargo, sólo pudo recoger las líneas generales del nuevo modelo de Hacienda Local.

Este sistema de financiación municipal es sometido a una nueva reforma para refundir en un solo texto todas las disposiciones que regulaban la Hacienda Local, naciendo así el Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986. Esta norma establecía en su artículo 680, entre los impuestos municipales, la contribución territorial rústica y pecuaria y la contribución territorial urbana, así como el impuesto sobre solares, que van a ser gestionados por el Estado en colaboración con los municipios, precedentes del actual Impuesto sobre Bienes de Inmuebles (IBI).

La contribución territorial urbana era definida como un impuesto directo, real y objetivo, constituyendo su objeto los bienes de naturaleza urbana (construcciones urbanas y suelo urbano).

El hecho imponible lo determinaba la simple titularidad de dichos bienes que llevaba aparejada la atribución de rentas.

La Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, de 28 de diciembre, complementaria de la Ley 7/1985, viene a establecer un nuevo sistema de recursos, adecuado a la realidad y a las necesidades de las mismas.

Una incorporación de esta Ley es que los impuestos que recoge son reconducidos al exclusivo ámbito municipal, por lo que el sujeto activo de los impuestos locales va a ser el municipio.

Por tanto, la gestión de los impuestos municipales pasa a ser competencia exclusiva de los ayuntamientos, si bien corresponde al Ministerio de Hacienda la gestión catastral del IBI.

Esta Ley recoge por primera vez, con su actual denominación, el IBI, que sustituye a las contribuciones rústica pecuaria y urbana y al impuesto sobre solares.

La regulación del impuesto se ha visto modificada en su totalidad por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que ha

incidido en la totalidad del articulado del impuesto sobre bienes inmuebles, proveniente de la Ley de Haciendas Locales, aunque conservando su naturaleza.

Esta Ley recogía una disposición adicional que obligaba al Gobierno a elaborar y aprobar un Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales.

Y así, mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, se aprobó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Dicho Texto Legal pretende conjugar la Ley 39/1988, la Ley 51/2002 y adecuar las cantidades que aún se expresaban en pesetas.

El nuevo Texto Refundido mantiene la regulación general del IBI que hizo la referida Ley 51/2002.

### **Poder financiero derivado de la Administración Local**

Un elemento de capital importancia al referirnos a los impuestos es el de determinar los titulares del poder financiero en los diversos tipos de organización territorial.

Hay que poner buen cuidado en no confundir el “sujeto activo de la imposición” o titular del poder financiero, con el “sujeto activo de la relación jurídica tributaria”.

El primero se refiere a los entes públicos facultados para dictar normas impositivas; el segundo se refiere al sujeto que ocupa la posición acreedora y que está facultado para ejercitar un derecho de crédito para el cobro de una cuota impositiva.

En otros términos, el sujeto activo de la imposición tiene capacidad para crear derecho tributario objetivo, mientras que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria sólo tiene facultad para hacer efectiva una prestación tributaria de un contribuyente.

Nuestra Constitución en su artículo 133, establece que:

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.”

El artículo 31.3 de la misma consagra el principio de legalidad en la tributación al determinar que:

“Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.”

De lo que antecede, podríamos deducir la competencia de Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales para establecer tributos, no obstante lo cual la facultad legislativa o la capacidad para crear normas de Derecho Tributario corresponde de manera exclusiva al Estado y a las Comunidades Autónomas, no a las Corporaciones Locales.

La palabra “establecer”, del artículo 133.1 de la Constitución tiene distinto sentido cuando se refiere a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales.

Aquellas pueden establecer tributos mediante una Ley Autónoma, en cumplimiento del principio de legalidad, por contra, las Corporaciones Locales no pueden establecer tributos nuevos al carecer de potestad legislativa, teniendo, únicamente, la posibilidad de dar vigencia, aplicar o reglamentar tributos creados por leyes estatales o autonómicas.

Por tanto, podemos concluir este apartado estableciendo que las Corporaciones Locales tienen poder financiero derivado, pues deriva del poder financiero originario, estatal o autonómico.

### **Concepto y naturaleza del IBI**

El artículo 61 de la Ley 39/1988, primera que recoge este impuesto lo definía como:

“Tributo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitios en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados y grava el valor de los referidos inmuebles.”

Este impuesto entró en vigor el día 1 de enero de 1990. La actual naturaleza del mismo, recogida en el Real Decreto Legislativo 2/2004, es la misma que la realizada por la Ley 39/1988, siendo:

“Un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta Ley.”

Estamos, pues, en presencia de un impuesto directo, real y objetivo. Para Sainz de Bujanda, se habla de un impuesto directo, o como este autor prefiere denominar, “método impositivo directo”, cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación de pago a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal para resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada al ente acreedor.

Para este mismo autor, un impuesto real es:

“Aquel que tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria,... sin referencia a ningún sujeto determinado.”

Ello nos lleva a determinar la tercera característica de este impuesto, que es objetivo, por lo que las circunstancias personales del sujeto que tiene que hacer frente a su pago no son tenidas en cuenta en la valoración del hecho imponible.

### **Hecho imponible**

En cuanto al hecho imponible, según el artículo 61 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, lo constituye:

”La titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles, urbanos y rústicos y sobre los inmuebles de características especiales:

- a. De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos.
- b. De un derecho real de superficie.
- c. De un derecho real de usufructo.
- d. Del derecho de propiedad.”

Se constituye este orden de prelación de forma excluyente, esto es, la sujeción de un inmueble por un hecho imponible en el citado orden, supone la no sujeción del inmueble a los restantes.

Es importante deslindar qué bienes son considerados rústicos y urbanos, y cuales son de características especiales, ya que constituyen el elemento material del hecho imponible.

A los efectos del impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles urbanos, rústicos o de características especiales, los definidos como tales en las disposiciones reguladoras del Catastro Inmobiliario, cuya principal norma es el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

### **BIENES INMUEBLES**

El artículo 6 de esta norma dispone que se considerarán bienes inmuebles:

- a. La parcela o porción de suelo de una misma naturaleza enclavada en un término municipal y cerrado por una línea poligonal que delimita el ámbito espacial del derecho de propiedad y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño.
- b. Los diferentes elementos privativos de edificios que sean susceptibles de aprovechamiento independiente sometidos al régimen de propiedad horizontal, también los diferentes elementos privativos adquiridos en un mismo acto como los trasteros y plazas de estacionamiento.
- c. El ámbito espacial de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre el servicio público al que están afectados.
- d. Los inmuebles de características especiales.”

#### *BIENES INMUEBLES DE CARACTERÍSTICAS ESPECIALES*

Son aquellos de uso especializado, integrados por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora, configurados como un único bien inmueble, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, tales como:

Los destinados a la producción de energía eléctrica, gas, refino de petróleo y las centrales nucleares.

- a. Las presas, saltos de agua y embalses, excepto si se dedican exclusivamente al riego.
- b. Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- c. Los aeropuertos y puertos comerciales.

#### *BIENES INMUEBLES DE NATURALEZA RÚSTICA Y URBANA.*

El artículo 7 de la citada norma establece que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo, no obstante, añade que se entiende por suelo de naturaleza urbana; el clasificado como urbano; el que tiene la consideración de urbanizable; el transformado por contar con acceso rodado, abastecimiento de agua, alcantarillado, electricidad; el urbanizado de acuerdo con el planeamiento. Se entiende por suelo rústico el que no es urbano.

Asimismo se definen como construcciones:

- a. Los edificios permanentemente unidos al suelo, con independencia del material con que estén contruidos, el uso al que se destinen, que se alcen sobre el terreno o se enclaven en el subsuelo y que puedan ser transportados o desmontados.
- b. Las instalaciones industriales, comerciales, deportivas, de recreo, agrícolas, forestales, ganaderas y piscícolas de agua dulce, como tanques, diques, muelles, pantalanes.
- c. Las obras de urbanización y mejora, como las explanaciones y las que se realicen para el suelo de espacios descubiertos, como mercados, depósitos al aire libre, campos deportivos, estacionamiento y espacios anejos o accesorios a los edificios e instalaciones.

La naturaleza urbana o rústica de las construcciones dependerá del uso a que se las destine.

### **Criterios de no sujeción**

Por razón del régimen jurídico al que están sujetos, los bienes que integran el patrimonio de las Administraciones Públicas pueden clasificarse en bienes de dominio público o demaniales y de dominio privado o patrimoniales

Nuestra Constitución, en su artículo 132, determina que:

“La Ley regulará el Régimen Jurídico de los Bienes de Dominio Público,... inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como de su desafectación.”

En el artículo 339 del Código Civil se consideran, entre otros, como bienes de dominio público aquellos que, sin ser de uso común, están destinados a algún servicio público, determinándose en el artículo 340 que todos aquellos bienes pertenecientes al Estado en quienes no concurren las circunstancias expresadas en el artículo anterior tienen el carácter de patrimoniales, es el denominado “Método de los Restos”. Con arreglo a ello, todo lo que no sea demanial, es patrimonial.

En cuanto a los bienes inmuebles no sujetos a este impuesto se encuentran; las carreteras, caminos y demás vías terrestres, así como los bienes de dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito.

Asimismo, tienen esta consideración los siguientes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados: los de dominio público afectos al uso público y los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el

ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.

Por último los bienes patrimoniales, exceptuados los cedidos a terceros mediante contraprestación.

### **Sujeto pasivo**

Son sujetos pasivos del IBI las personas físicas o jurídicas públicas o privadas, incluidas las entidades a las que la Ley General Tributaria dé tal carácter, en quienes concurren alguna de estas circunstancias:

1. Ser propietario de inmuebles sobre los que no recaigan los derechos reales de usufructo o superficie o una concesión administrativa.
2. Ser titular de un derecho real de usufructo o superficie sobre bienes inmuebles.
3. Ser titular de una concesión administrativa sobre bienes de dominio público o sobre el servicio público al que se hallen afectados.

### **Otros elementos del IBI**

#### **BASE IMPONIBLE.**

El objeto de gravamen es el valor de los bienes, considerando tal valor como el catastral de los inmuebles.

La fijación del valor catastral debe tomar como referencia el valor de mercado, pero sin superar nunca éste.

El valor catastral está compuesto por el valor del suelo y, en su caso, por el de la construcción existente sobre dicho suelo. Estos valores se fijan a partir de los datos en el Catastro.

#### **BASE LIQUIDABLE.**

La base liquidable es el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones que, en su caso, puedan corresponder.

#### **CUOTA TRIBUTARIA.**

La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

Este oscila en los inmuebles urbanos entre el 4 al 11%; en los rústicos del 3 al 9% y en los inmuebles de características especiales del 4 al 13%.

Cabe la posibilidad de que estos porcentajes se vean incrementados por los Ayuntamientos ante una serie de circunstancias como ser capital de provincia o de Comunidad Autónoma; si se presta el servicio de transporte público, o servicios a los que no estuviera obligado el municipio o si los terrenos rústicos representan más del 80% de la superficie del término municipal.

#### PERIODO IMPOSITIVO Y DEVENGO DEL IMPUESTO.

En cuanto al periodo impositivo coincide con el año natural, siendo el devengo del impuesto el día 1 de enero de cada año.

Las gestión de este impuesto corresponde en su totalidad a los ayuntamientos, no obstante, corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda la realización de la gestión catastral, a través de la Dirección General del Catastro y las Gerencias Territoriales dependientes de la misma.

#### **Exenciones**

Este apartado es al que se dedicará una mayor atención en el presente estudio, debido a la variedad de usos a los que son destinados los inmuebles propiedad del Ministerio de Defensa, y las múltiples variaciones de las distintas normas tributarias en cuanto al tratamiento de las exenciones del IBI en relación a los bienes propiedad de Defensa, y en particular respecto a los bienes afectos a la Defensa Nacional, en el que tanto la doctrina legal como la jurisprudencia han mantenido posiciones diversas a lo largo del tiempo, lo que va a dar lugar a una riqueza de situaciones y planteamientos que se van a desarrollar a continuación.

Partiendo del Texto Refundido de Régimen Local de 1986, durante la vigencia de las contribuciones rústica y pecuaria y urbana, las exenciones se concedían previa solicitud realizada por el interesado, que debía aportar pruebas para su comprobación y reconocimiento por parte de la Administración, con la consecuencia de que las exenciones tenían eficacia a partir de su petición, por lo que no se aplicaban a los periodos anteriores a la solicitud.

La normativa fiscal del año 1986 es sometida a una nueva reforma, que da lugar a una reestructuración y simplificación del sistema tributario local, a través de la Ley 39/1988.

En relación a los beneficios fiscales, la nota diferenciadora de esta Ley respecto de la anterior, en lo relativo al impuesto sobre bienes inmuebles respecto a los que sustituye (contribuciones territoriales e impuesto sobre solares) es la disminución de los mismos. El

artículo 64. a) del nuevo Texto Legal, que recoge las exenciones del IBI, incluye, entre otras, los bienes propiedad del Estado “directamente” afectos a la Defensa Nacional.

Textualmente este apartado establece:

“Gozarán de exención los siguientes bienes:

- a. Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, y que estén directamente afectos a la Defensa Nacional, Seguridad Ciudadana y a los Servicios Educativos y Penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos, los del dominio público marítimo terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito.”

La Disposición Adicional Novena de esta Ley determina que:

“A partir de 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley; lo anterior se entiende sin perjuicio de lo establecido en el apartado segunda de la Disposición Transitoria Segunda...”

Por su parte esta Disposición Transitoria Segunda, en su primer párrafo deja dicho que:

“2 Quién a la fecha de comienzo de aplicación del IBI goce de cualquier clase de beneficio fiscal en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria o en la Contribución Territorial Urbana, continuarán disfrutando de los mismos en el Impuesto citado en primer lugar, hasta la fecha de su extinción y si no tuvieran término de disfrute hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive.”

En la regulación de esta Ley no era necesario que el sujeto pasivo solicitara el derecho al reconocimiento de las exenciones, lo cual no obsta a que fuera necesario un acto formal de la Administración, que tendría efectos desde el momento en que debió ser reconocida de oficio por el Ayuntamiento. El carácter rogado en esta Ley quedaba reservado para aquellos supuestos en que así se estableciera por una disposición legal.

Ello no obstante, los bienes afectos directamente a la Defensa Nacional estaban exentos, con carácter indefinido.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley, el Ministro de Defensa dicta, el 15 de diciembre de 1992, una resolución por la que declara afectos al Servicio Público de la Defensa Nacional diversos inmuebles.

Esta relación de propiedades tenía en cuenta una variedad de centros, establecimientos e instalaciones militares, así como la multiplicidad de funciones encomendadas a los mismos.

Para ello, se basó en el artículo 8 del Real Decreto 689/1978, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 8/1975, de 12 de marzo, de Zonas e Instalaciones de interés para la Defensa Nacional.

El artículo 8 citado establecía cinco grandes grupos en los que se podían encuadrar las dependencias militares.

En el grupo primero: se situaban bases terrestres, aéreas, navales, aeródromos, acuartelamientos permanentes para unidades, academias y centros de enseñanza e instrucción, polígono de experiencias de armas y municiones, asentamientos y sistemas de armas, obras de fortificación, puestos de mando, de observación, detección o señalización, sistemas de defensa portuarios.

En el Grupo segundo: se recogían centros y líneas de transmisiones e instalaciones eléctricas.

En el Grupo tercero: talleres y depósitos de municiones, explosivos, combustibles, gases y productos tóxicos y polígonos de experimentación de los mismos.

Grupo cuarto: prisiones militares

Y finalmente, en el Grupo quinto: se situaban los campos de instrucción y maniobras o campos de tiro y bombardeo.

En el Anexo de la resolución del ministro de Defensa se decía, expresamente:

“Codificación de los bienes exentos de Tributación que se contemplan en el artículo 64 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre de Haciendas Locales.”

Por otra parte y a lo largo del tiempo, un tema recurrente ha sido la demanda por parte de los Ayuntamientos de una ampliación de su margen de autonomía, en lo que a las exenciones se refiere.

Ello no obstante, hay que significar que la autonomía de los Municipios en materia de exenciones no era plena, como consecuencia al sometimiento a límites, debido a su poder tributario derivado.

A estos efectos, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de acompañamiento a la Ley de Presupuestos para 1999, suprimió el informe técnico previo de la Dirección General del

Catastro, en la concesión o denegación de las exenciones por parte de los Ayuntamientos.

La regulación de las exenciones sufre una nueva modificación por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dando al artículo 64 del anterior Texto Legal una nueva redacción, por el artículo 63, en virtud del cual, están exentos los siguientes inmuebles:

“Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los Servicios Educativos y Penitenciarios, así como los del Estado afectos a la Defensa Nacional.”

Esta redacción es la misma que la del actual artículo 62.1.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

De esta forma, el artículo 63 reordena las exenciones en dos apartados diferenciados, agrupando en el primero todas las exenciones que se otorgan de oficio por la Administración, incluyendo en el segundo apartado las que se conceden a solicitud del sujeto pasivo.

Las diferencias entre el antiguo y este precepto son evidentes, al haberse desgajado los bienes afectos a la Defensa Nacional de los bienes afectos a la Seguridad Ciudadana y a los Servicios Educativos y Penitenciarios, exigiéndose en estos últimos el requisito de la directa afectación.

Respecto a los bienes afectos a la Defensa Nacional desaparece el término “directamente” y ello es aplicable desde el 1 de enero de 2003.

Por tanto, únicamente están exentos los bienes inmuebles del Estado afectos a la Defensa Nacional, excluyendo los pertenecientes a las entidades con personalidad jurídica propia, como ocurre con los organismos públicos.

Ante la modificación reseñada, en cuanto al régimen de exenciones, por parte del Ministerio de Defensa se procedió a solicitar informes, tanto de la Asesoría Jurídica General del Ministerio de Defensa, como de la Dirección General de Tributos.

En sendos informes de la Asesoría Jurídica General se señalaba la dificultad de ofrecer una solución única para la exención de todos los bienes demaniales del Ministerio de Defensa, ya que debía tenerse en cuenta la naturaleza y el destino de las instalaciones, para analizar si éstas podían considerarse afectas a la Defensa Nacional.

Por su parte, la Dirección General de Tributos, en informe de fecha 23 de enero de 2006, al aludir a la situación jurídica sobre el asunto establece que para que los bienes estén exentos han de darse dos requisitos:

- a. Que el bien inmueble sea propiedad del Estado.
- b. Que dicho bien esté afecto a la Defensa Nacional.

Por otra parte, determina que la exención es *ope legis*, por tanto, automática, sin necesidad de solicitud del sujeto pasivo, basta que se cumplan los anteriores requisitos.

Sienta también en su informe que no se puede dar un tratamiento apriorístico ni atemporal de la exención respecto de todas las bases y acuartelamientos, en su conjunto.

La exención parte de la prueba de que el bien esté afecto a la Defensa Nacional en el momento del devengo del impuesto, por tanto la carga de la prueba pesa sobre el Estado.

Habrá que estar, pues, a la situación en que se encuentran los inmuebles en el Catastro Inmobiliario, cuyo registro se considera cierto, salvo prueba en contrario.

Vamos a continuación a recoger la evolución de la exención del IBI en relación a las Instalaciones de la Base Naval de Rota y otras Instalaciones de Defensa cedidas a empresas.

#### LA EXENCIÓN DEL IBI EN RELACIÓN A LOS INMUEBLES DE LA BASE NAVAL DE ROTA

En el año 1987, el Ayuntamiento de Rota solicitó al Ministerio de Economía y Hacienda el cobro de todos aquellos impuestos o tasas por los inmuebles, construcciones, instalaciones, obras y actividades ubicadas en la Base Naval de Rota, dentro de su término municipal, y por los que no percibía ningún tipo de cuota, recargo o deuda tributaria, en relación a la contribución territorial urbana, licencias urbanísticas o fiscales de actividades económicas, respecto a edificaciones y actividades de toda índole existentes dentro del recinto de dicha Base.

El Ministerio de Economía y Hacienda no respondió a su petición, por lo que entendiendo desestimada su petición el Ayuntamiento, por silencio administrativo, interpuso Recurso Contencioso-Administrativo, ante la Audiencia Nacional.

Este Tribunal, en Sentencia de 27 de julio de 1994, desestimó dicho Recurso, basándose en el argumento esgrimido por la Abogacía del Estado, de que durante más de 40 años dicho Ayuntamiento había conocido dichas edificaciones y actividades en la Base, las había tolerado y no había realizado gestión tributaria alguna.

Esta sentencia es recurrida en Casación, ante el Tribunal Supremo, el cual estimó parcialmente los argumentos del Ayuntamiento, mediante fallo de 23 de octubre de 1999. Examina el Alto Tribunal el Convenio de Amistad, Defensa y Cooperación con Estados Unidos de América (Protocolo de 24 de febrero de 1983).

De ello se deduce que España concede a Estados Unidos, para fines militares, la utilización y mantenimiento de las instalaciones de apoyo en bases y acuartelamientos, entendiéndose por tales todo terreno, construcción o conjunto de ellos, propiedad del Estado español, cuya utilización se concede a las fuerzas americanas, para las finalidades recogidas en el Convenio.

Los Protocolos de este Convenio regulan las relaciones entre ambas naciones para fines de defensa, pero sin tratar o haciéndolo de forma escasa, cuestiones de índole tributaria.

Sobre los bienes citados, titularidad del Estado español, Estados Unidos sólo tienen derecho a la utilización de las instalaciones de apoyo, pero sin ser titular de derecho alguno de usufructo o superficie o de concesión administrativa alguna.

Respecto a las actividades de bienestar y recreo, como los economatos, cantinas, centros sociales y recreativos establecidos en España por las fuerzas americanas, para su personal militar o civil, están exentos de cualquier tributo español.

El Tribunal Supremo viene a significar que si bien el Ayuntamiento de Rota ha hecho dejación de sus facultades tributarias, éstas podrán ser ejercidas no sólo en el futuro, sino también en la actualidad, en tanto no se haya producido la prescripción de la obligación tributaria.

Como ya se dijo anteriormente, es la Ley 39/1988, la que recoge por primera vez el impuesto sobre bienes inmuebles.

El Ministro de Defensa, como consecuencia de la entrada en vigor de dicha ley, que establece en su artículo 64 la exención de aquellos bienes que siendo propiedad del Estado están directamente afectos a la Defensa Nacional, por resolución de 15 de diciembre de 1992, declara afectos al Servicio Público de la Defensa Nacional diversos inmuebles, entre los que se halla la Base Naval de Rota.

El Ayuntamiento de Rota recurre en reposición esta resolución, que fue desestimada por el ministro de Defensa, con fecha 6 de agosto de 1993.

Ante ello, el municipio interpone Recurso Contencioso-Administrativo, ante la Audiencia Nacional, que por sentencia de 16 de julio de 1997, da la razón parcialmente al Ayuntamiento, anulando la resolución del ministro en lo que se refiere a la declaración de afección al Servicio Público de la Defensa Nacional, de las Instalaciones e Inmuebles pertenecientes a la Base Naval de Rota.

La resolución del Ministro de Defensa se basa en una norma eminentemente militar, como es la Ley y Reglamento de Zonas e Instalaciones de interés para la Defensa Nacional, codificando desde ella los bienes como exentos del impuesto, sin tener en cuenta que la base jurídica de la norma y la competencia como autoridad que dicta la resolución, no podían incidir en modo alguno en el ámbito tributario.

Así, el artículo 78 de la Ley de Haciendas Locales, determina que la liquidación, recaudación y revisión de los actos de Gestión Tributaria del IBI son de la exclusiva competencia de los Ayuntamientos e incluyen las funciones de reconocimiento y denegación de bonificaciones y exenciones.

La sentencia sienta, asimismo, que al ser tan genérica la declaración del ministro, al incluir las propiedades en su totalidad, se produce una injerencia en el ámbito de competencias de los Ayuntamientos, ya que no se examinan cada una de las actividades complementarias (comerciales, deportivas de esparcimiento) existentes en la Base Naval de Rota.

Esta sentencia es recurrida por la Abogacía del Estado ante el Tribunal Supremo, el cual en su fallo de 16 de julio de 2002, confirma aquélla, incluso ahondando aún más, al determinar que las instalaciones destinadas a finalidades económicas, comerciales o deportivas, aún cuando por estar dentro de la Base se encuentran sometidas a limitaciones, condiciones y prohibiciones de uso, no todos aquellos bienes tienen la naturaleza específica de bienes empleados directamente en la Defensa Nacional.

La consecuencia de esta sentencia es que el ministro de Defensa no es competente para aplicar la exención de forma directa, sino que debe solicitar la exención de los bienes sometidos al Impuesto y caso de que el Ayuntamiento no tenga en cuenta la misma, recurrir ante los órganos municipales competentes y agotada la vía administrativa ante los jurisdiccionales.

A la vista del contenido de estos fallos y aunque en ellos no se haya hecho un análisis depurado del alcance de la exención recogida en el artículo 64.1.a) de la Ley, puede decirse que siguen la línea ya expuesta por la Dirección General de Coordinación con las

Haciendas Territoriales, en su informe de 28 de diciembre de 1993, de que sólo los bienes propiedad del Estado “directamente” afectos a la Defensa Nacional pueden beneficiarse de dicha exención.

Por tanto y con arreglo a este criterio “restrictivo”, no todos los bienes integrados en una base militar pueden considerarse bienes afectos a la Defensa, sino sólo aquellos que tienen como destino básico y primordial y de modo inmediato servir a los fines de la Defensa Nacional.

De acuerdo con el tenor de los fallos antes reseñados de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 16 de julio de 1997 y del Tribunal Supremo, de 16 de julio de 2002, favorables al Ayuntamiento de Rota, dicha Corporación Local ha girado las oportunas liquidaciones, sometiendo a tributación, aproximadamente, el 60% de las instalaciones de la Base Naval de Rota.

Con objeto de zanjar la cuestión planteada por la sentencia del Tribunal Supremo y con la conformidad del Ministerio de Hacienda, la Secretaría de Estado de Defensa mediante carta de 28 de julio de 2003, formula propuesta ofreciendo liquidar las cantidades de los ejercicios 1998-2002, por un importe global de 316.000.000 de pesetas, que es rechazado por el Ayuntamiento de Rota.

En junio de 2004, la Secretaría de Estado de Hacienda acepta de forma excepcional, compensar las liquidaciones del IBI pendientes, amparadas por la antedicha sentencia, con los ingresos de naturaleza fiscal adeudados por el Ayuntamiento, con una cuantía aproximada de 2.000.000 de euros, frente a los 5.000.000 de euros pretendidos por el Ayuntamiento.

El Ministerio de Defensa, a través de la Dirección General de Infraestructura (DIGENIN), tras exponer la reforma operada por la Ley 51/2002, en relación a la exención en el IBI y los conflictos con el Ayuntamiento de Rota, que continúa girando los recibos relativos a la Base Naval de Rota, solicita parecer respecto de la exención tributaria, a la Dirección General de Tributos.

Este Centro Directivo, en informe de fecha 23 de enero de 2.006, tras establecer los criterios interpretativos en cuanto a la exención solicitada, en relación a la Base Naval de Rota, recuerda las contestaciones que la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales dirigió, en las que no se permitía la consideración de la exención de las bases y acuartelamientos en su conjunto, sino tras un examen previo de la afección directa de cada uno de los elementos integrantes de las mismas.

De las contestaciones se aprecia que la afección directa a la Defensa Nacional es una condición que ha de ser cierta, no pudiéndose presumir ni generalizar a todos los inmuebles afectos demanialmente a los fines del Ministerio de Defensa.

En igual sentido, la Dirección General de Tributos entiende que la aplicación de la exención parte de la prueba de los hechos constitutivos de la afectación a la defensa de cada uno de los bienes inmuebles, recayendo la carga de la misma sobre el Estado, pudiendo utilizar, a esos efectos al Catastro Inmobiliario, cuyos datos se presumen ciertos.

En la Subdelegación de Defensa de Cádiz tuvo entrada un Decreto del alcalde de Rota de 22 de enero de 2007. que acuerda la compensación parcial de la deuda que tiene contraída el Estado, Ministerio de Defensa en concepto de IBI por los ejercicios 1999 al 2005, más los intereses de demora de los ejercicios 1998 al 2002, con una deuda del Ayuntamiento con la Administración del Estado por importe de 76.260,35 euros, siendo remitido por la Subdirección General de Patrimonio de la Dirección General de Infraestructura del Ministerio de Defensa al Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a fin de evitar la firmeza de la citada resolución.

Según informa la citada Subdirección General, el Ministerio de Defensa ha procedido a impugnar en vía administrativa y jurisdiccional cuantas liquidaciones del Impuesto se han practicado a partir del año 2003 y así hace constar que se ha interpuesto Recurso de Reposición ante el Ayuntamiento de Rota contra las liquidaciones de los ejercicios 2003 al 2006, habiendo solicitado a la Asesoría Jurídica General de Defensa su traslado a la Abogacía del Estado en Cádiz, para la interposición de los Recursos Contencioso-Administrativos, sin que por la Subdirección General de Patrimonio se tenga conocimiento de Resolución firme, en ninguno de los procedimientos indicados.

Las cantidades reclamadas por el Ayuntamiento de Rota en los distintos procedimientos de compensación de deudas, por los importes de IBI y de recargos de demora se vienen remitiendo a la Subdirección de Procedimientos Especiales de Recaudación de la Agencia Tributaria, que es la única con legitimación activa para recurrir el acto compensatorio.

Por último, dentro de los informes solicitados por el Ministerio de Defensa, en relación al alcance de la exención relativa al IBI, contenida en el artículo 62.1.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, merece significarse, por su profundidad y por el resumen de toda la problemática de la exención de los terrenos e

instalaciones en la Base Naval de Rota, el efectuado por la Abogacía General del Estado, de fecha 4 de abril de 2007.

En dicho informe, en relación a la Base Naval, sostiene que:

“A partir de 1 de enero de 2003, es posible interpretar la exención a favor de los bienes del Estado afectos a la Defensa Nacional de un modo más amplio y flexible de lo que, como se ha visto, se podía interpretar cuando la exención estaba condicionada a que los bienes se encontrasen directamente afectos a la Defensa Nacional, pero sin que ello pueda llevar a entender que la Base Militar en su conjunto o, si se quiere todos los Bienes Inmuebles situados en ella deban quedar exentos del IBI por estar afectos a la Defensa Nacional...en cualquier caso, debe ser el Ministerio de Defensa el que...identifique con precisión el destino de cada parcela y si pueden considerarse afectas a la Defensa Nacional, teniendo en cuenta que, de acuerdo con el artículo 105 de la vigente Ley General Tributaria, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.»

Continúa la Abogacía del Estado que, si bien los bienes del Estado afectos a la Defensa Nacional se encuentran entre los bienes exentos *ope legis*, al tratarse de una serie de bienes de necesaria concreción sería conveniente dirigir una comunicación al efecto al Ayuntamiento de Rota poniéndole de manifiesto el alcance de la modificación de la exención introducida por la Ley 51/2002.

Lo más previsible es que el Ayuntamiento no dé respuesta a la comunicación, al no estar obligado a dictar acuerdo alguno de reconocimiento de la exención; si diera una respuesta denegatoria de la exención pretendida cabría formular los recursos pertinentes (Reposición y Contencioso-Administrativo).

Si no se diese respuesta, habría que esperar a la apertura del período de cobranza; dentro de ese período habrá que examinar los recibos del año 2007 y comprobar qué parcelas están sujetas o exentas.

Habría que formular contra la liquidación recurso de Reposición, como paso previo a la formulación del Contencioso-Administrativo.

Entiende la Abogacía del Estado que caso de no haberse formulado en tiempo y forma los oportunos Recursos de Reposición y Contencioso contra las liquidaciones correspondientes a 2003-2006, habrán adquirido firmeza.

Se recuerda, a estos efectos, que el Ministerio de Defensa ha manifestado haber impugnado en vía administrativa y posteriormente en vía jurisdiccional las liquidaciones a partir de 2003.

#### LA EXENCIÓN DEL IBI EN RELACIÓN A LOS INMUEBLES CEDIDOS A NAVANTIA

En el caso de las instalaciones de la Empresa Nacional Bazán en Ferrol, el artículo 1 del Real Decreto 2568/1980, de 21 de noviembre, declaró de interés militar, a los efectos de la Ley 8/1975, de 12 de marzo y el Real Decreto 489/1978, de 10 de febrero, todos los efectos e instalaciones de la Empresa Nacional Bazán, de Construcciones Navales Militares, sitios en Madrid, Cartagena (Murcia), Ferrol (La Coruña) y San Fernando (Cádiz), dedicados a la gerencia de dicha empresa, investigación, desarrollo, producción y almacenamiento del material para las Fuerzas Armadas.

El Ayuntamiento de Ferrol solicitó a la Gerencia Territorial de la Coruña, del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, que se liquidase a la Empresa Nacional Bazán las cuotas del IBI, a lo que este Organismo decretó la exención de dicho impuesto hasta 31 de diciembre de 1992.

La Audiencia Nacional, en sentencia de 3 de marzo de 1996, confirmada en todos sus extremos por el Tribunal Supremo, en sentencia de 14 de julio de 2001, admite la existencia de la exención del IBI.

La sentencia viene a determinar, no si los bienes de la Empresa Nacional Bazán debían gozar o no de la exención de la Contribución Territorial Urbana y después del IBI, sino la correcta declaración de exención efectuada por el Centro de Gestión Catastral.

Dicha sentencia establece que la Ley de Haciendas Locales reconoce la exención para los bienes del Estado que están directamente afectos a la Defensa nacional y que el Real Decreto 2568/1980, declara instalaciones de interés militar a todos los edificios de la Empresa Nacional Bazán, situados en Ferrol y dedicados a gerencia, investigación, desarrollo, producción y almacenamiento de material para las Fuerzas Armadas, quedando incluidos en el grupo primero del artículo 8 del *Reglamento de Zonas e Instalaciones de Interés Militar* para la Defensa Nacional.

A diferencia de lo relatado en el caso de la Base Naval de Rota, esta sentencia sí se apoya en una norma exclusivamente militar para permitir la exención de los bienes utilizados por la Empresa Nacional Bazán.

Otra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 20 de febrero de 1998, va más allá, al afirmar que la inclusión de los bienes inmuebles en la resolución de 15 de diciembre de 1992, del ministro de Defensa, es un acto de afectación de los mismos, no para evitar la imposición municipal, sino para la mejor identificación y defensa jurídica y material de los bienes de titularidad estatal, considerando que están afectos a la Defensa Nacional y por tanto exentos del IBI.

El día 6 de septiembre de 2001, se formaliza el Convenio entre el Ministerio de Defensa e IZAR, antigua Empresa Nacional Bazán, actualmente denominada Navantia, en cuya cláusula 26, considera que la obligación tributaria, a todos los efectos, no sólo del IBI, debe recaer sobre la empresa concesionaria, gravando así la utilización y tenencia de las instalaciones cedidas.

En efecto, la cláusula 26.1.1 de dicho Convenio establece:

*“El Ministerio de Defensa/Armada cede a la empresa, la explotación temporal de las Factorías Navales siguientes:*

- *Fábrica Navales de Ferrol, Cartagena y “La Carraca”.*
- *Fábrica de Artillería de “La Carraca”.*
- *Fábrica de Motores de Cartagena.*
- *Fábricas de Turbinas de Ferrol”.*

La cláusula 26.1.3 del mismo, determina que:

*“La empresa se compromete, igualmente, a abonar el importe de cuantos tributos puedan recaer o gravar la utilización y tenencia de las referidas instalaciones, durante la vigencia del Convenio”*

No obstante la sentencia del Tribunal Supremo de 2001, antes citada, el Ayuntamiento de Ferrol ha continuado girando las liquidaciones del IBI, hasta la actualidad.

Concretamente, por este Ayuntamiento se han presentado las liquidaciones de los años 2002, 2003 y 2004, por los inmuebles adscritos al Ministerio de Defensa, sitios en ese municipio y cuyo uso fue cedido a la antigua empresa IZAR, actual Navantia, liquidaciones que han sido recurridas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Agotada la vía judicial, por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 22 de noviembre de 2006, dichas liquidaciones se convirtieron en deudas firmes.

También ha remitido dicho Ayuntamiento al Ministerio de Defensa las liquidaciones de los años 2005, 2006 y 2007, que fueron recurridas en vía judicial, siendo desestimadas por sentencias del Tribunal Superior de Galicia de fechas 22 de enero y 14 de mayo de 2008, por lo que las deudas de los ejercicios 2005 y 2006, igualmente, han devenido firmes.

Por lo que respecta a la liquidación del año 2007, hasta la fecha no hay sentencia. Como consecuencia del acuerdo alcanzado entre el Ministerio de Defensa y el Ayuntamiento de Ferrol, en el sentido de que éste emitiría nuevamente las cartas de pago, para su abono en período voluntario de las liquidaciones de los ejercicios 2002 al 2004, el Ministerio de Defensa ha efectuado el pago (1.053.425,35 euros), en el año 2007, saldándose, de esa manera, dicha deuda con el Ayuntamiento de Ferrol.

Igualmente, el Ayuntamiento de San Fernando ha practicado liquidaciones del IBI, correspondientes a los años 2003 al 2006, ambos inclusive, al Ministerio de Defensa, en relación con la finca propiedad del Estado, adscrita al Ministerio de Defensa, que en el municipio de San Fernando ocupa la factoría de Navantia.

Desestimado el recurso de reposición interpuesto, ha quedado abierta la reclamación en vía Contenciosa, por lo que se ha solicitado a la Abogacía del Estado, en representación de Defensa la interposición del oportuno recurso para los ejercicios 2003-2006.

En relación al año 2007, cuya liquidación se ha efectuado, se han realizado las oportunas alegaciones en vía administrativa.

De igual forma, el Ayuntamiento de Cartagena ha practicado al Ministerio de Defensa la liquidación del IBI de 2007, ya recurrida en vía judicial.

La DIGENIN, en escrito de 8 de mayo de 2007, ha solicitado a Navantia que proceda al pago de las cantidades adeudadas al Ayuntamiento de Ferrol por el IBI de los ejercicios 2002 a 2006, en base a la cláusula 26.1.3 del Convenio, antes transcrita.

La empresa, en escrito de 10 de julio de 2007, informa que no asume el coste de las deudas tributarias del IBI, al no tener ningún derecho de naturaleza real sobre las instalaciones.

DIGENIN, con fecha 30 de noviembre de 2007, solicita, de nuevo a Navantia que proceda al pago de lo abonado por el Ministerio de Defensa, en el plazo de dos meses.

El director general de Infraestructura del Ministerio de Defensa, ha solicitado que se incluya en el orden del día de la próxima comisión mixta prevista en la cláusula 27 del Convenio, instar a Navantia al reintegro de las cantidades abonadas y el compromiso de cumplir todas las obligaciones presentes y futuras en concepto de IBI, que pudieran derivarse del Convenio.

La citada cláusula 27 dice textualmente:

“Cuantas dudas y divergencias suscita la interpretación del presente Convenio serán sometidas, con la mayor brevedad posible, a una comisión mixta que habrá de constituirse a tal fin, de forma paritaria, en un plazo máximo de tres meses a partir de la entrada en vigor del Convenio.

El acuerdo que se puede alcanzar en el seno de la expresada Comisión será inmediatamente ejecutivo para los sujetos del Convenio.

De no llegase a un acuerdo, la propia Comisión elevará el motivo de la discrepancia al excelentísimo señor secretario de Estado de Defensa, que adoptará la resolución definitiva, que se notificará a los sujetos del Convenio a los efectos oportunos.”

Navantia, en su escrito de contestación de 28 de febrero, considera que al no ser titular ni tener un derecho real sobre las instalaciones objeto de cesión de uso, no debe soportar los costes fiscales de aquellos tributos que graven la propiedad de la factoría o un derecho real sobre sus instalaciones, y que el término “tenencia”, recogido en la cláusula 23.1.3 del Convenio implica una situación distinta de la titularidad de los bienes y estima que la duda debe ser resuelta mediante acuerdo de la comisión mixta o en su defecto a través de una resolución dictada por el Secretario de Estado de Defensa (SEDEF).

La Asesoría Jurídica General del Ministerio de Defensa, en informe de fecha 25 de marzo de 2008, considera que la tan citada cláusula debe ser interpretada a la luz de lo dispuesto en el artículo 63.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, circunstancia que permite trasladar a Navantia S.A. la obligación de abonar el IBI por el uso que hace de los bienes cedidos.

En la segunda reunión de la comisión mixta Ministerio de Defensa-Navantia se trató el dispar criterio mantenido respecto a la obligatoriedad del pago por Navantia, por lo que, no habiéndose alcanzado acuerdo sobre el tema, procede, en virtud de la cláusula 27 del Convenio elevar la discrepancia a la Secretaría de Estado de Defensa, para que adopte la resolución definitiva.

El SEDEF, con fecha 5 de agosto de 2008, resuelve la discrepancia de la comisión mixta, acordando que corresponde a Navantia S. A. como usuaria de las factorías navales y fábricas del Ministerio de Defensa recogidas en la cláusula 26.1.1 del Convenio, el pago de las liquidaciones del IBI giradas al Ministerio de Defensa por los Ayuntamientos de Ferrol, San Fernando y Cartagena, como titular de los inmuebles cedidos para su explotación temporal, así como a las liquidaciones que en el futuro se giren por el mismo concepto.

Contra dicha resolución, que agota la vía administrativa, cabe interponer recurso Contencioso-Administrativo, ante la Audiencia Nacional o de Reposición, potestativo, ante el SEDEF.

Las consideraciones jurídicas tenidas en cuenta por el SEDEF, para sustentar su resolución, son, de una parte que si bien la empresa Navantia no tiene el carácter de concesionaria, nada impide que quede obligada por vía convencional a satisfacer el importe del IBI, ya abonado.

Una interpretación unitaria de todas las cláusulas del Convenio lleva a la conclusión de que Navantia ha de pagar la liquidaciones que recaen sobre las fábricas y factorías, instalaciones por las que el Ministerio de Defensa, de acuerdo con la cláusula 26.4, recibe un canon de un euro anual por cada una.

Finalmente, aunque el Ministerio de Defensa, de acuerdo con el artículo 63.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, sea el sujeto pasivo del IBI, el punto segundo de dicho artículo 63 obliga a las Administraciones Públicas, en este caso al Ministerio de Defensa, a repercutir la carga tributaria soportada, en quienes, como Navantia, haciendo de las instalaciones gravadas y a esta empresa a soportar la repercusión.

#### EXENCIÓN DEL IBI EN RELACIÓN CON LOS INMUEBLES DE LA FÁBRICA NACIONAL DE PÓLVORAS Y ARMAS

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, establece en su artículo 54, lo siguiente:

«Uno. Se autoriza al Ministerio de Defensa a enajenar, con la extensión objetiva y el precio que acuerde al Gobierno, las factorías, fábricas, terrenos e instalaciones que, a 1 de enero de 1999, se encuentren cedidos temporalmente a la “Empresa Nacional Bazán de Construcciones Navales Militares, S. A.”, y a la “Empresa Nacional Santa Bárbara de Industrias Militares, S. A.” a la “Empresa SBB Blindados, S. A.” y a “Construcciones Aeronáuticas, S. A.» ...

Cuatro. Las factorías, fábricas e instalaciones mencionadas ... seguirán afectas a los fines de interés para la defensa nacional para las que fueron cedidas”.

Por Acuerdo del Consejo de Ministros, de fecha 30 de marzo de 2001, se autorizó a la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales a vender su participación accionarial en la Empresa Nacional Santa Bárbara a la Sociedad General Dynamics Corporation, manteniéndose el régimen patrimonial de los bienes cedidos temporalmente por Defensa a esta empresa pública, fijados por Acuerdo de 25 de junio de 2001, entre Defensa y Santa Bárbara.

En este Acuerdo se cede el uso y la explotación temporal (diez años, prorrogables por otros cinco años más) de varios establecimientos fabriles (los Centros en Alcalá de Guadaíra, La Coruña, Fábrica Nacional de Armas de Oviedo, Trubia y Palencia y las Fábricas Nacionales de Pólvora y Explosivos de Murcia y Granada).

En la cláusula primera, la Empresa Santa Bárbara se comprometía a abonar el importe de los tributos que pudiesen gravar la utilización y tenencia de las instalaciones.

La naturaleza de estas sociedades dista mucho del carácter de empresa nacional del que gozaba Santa Bárbara, así como de la naturaleza privilegiada de la que estaban dotados los contratos que las vinculaba con el Instituto Nacional de Industria.

Ello implica que la actividad comercial que desarrollan sobre instalaciones de titularidad del Ministerio de Defensa, cedidos en uso temporalmente, incida en el régimen fiscal de forma distinta al del resto de instalaciones afectos a la Defensa Nacional.

Por otra parte, otorgar el privilegio de la exención del IBI a estas empresas podría conculcar el principio de libre competencia, ya que la actividad industrial de estas sociedades no se limita a dotar de material a los Ejércitos solamente, sino que también utiliza las instalaciones para finalidades civiles.

Hasta ahora la defensa jurídica de la exención del IBI de dichas instalaciones se ha venido basando en dos argumentaciones:

1. En el artículo 62.1.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, en relación con la Ley 50/1998, que declara, en su Disposición Transitoria Tercera, afectas a los fines de la Defensa Nacional las factorías y demás instalaciones cedidas temporalmente a dicha sociedad.
2. En el artículo 61.1.a) de dicho texto legal, sobre la condición del sujeto pasivo del IBI, que tiene el titular de una concesión administrativa.

Los Ayuntamientos de Palencia y Granada han girado el IBI por las Fábricas de Explosivos y de Armas, habiéndose recurrido sendos actos de exacción, por el Ministerio de Defensa.

### **El IBI en las propiedades desafectadas del Ministerio de Defensa**

Dentro de la tradicional distinción de los bienes que integran el patrimonio de las Administraciones Públicas, entre bienes de dominio público o demaniales y bienes de dominio privado o patrimonial, nos vamos a ocupar en este estudio de estos últimos y de las obligaciones tributarias, en concreto de la aplicación del IBI sobre estos bienes patrimoniales del Ministerio de Defensa.

En éste, el Organismo que se encarga de la enajenación de las propiedades inmobiliarias declaradas de no interés para la Defensa, para financiar los gastos de adquisición y modernización de infraestructuras y equipamiento de los Ejércitos es la Gerencia de Infraestructura y Equipamiento de la Defensa (GIED).

La gestión inmobiliaria del Organismo supone las acciones dirigidas a la adquisición, conservación, administración y enajenación de los bienes patrimoniales entregados al mismo, para el cumplimiento de sus fines.

En el ámbito interno, sus actos se rigen por normas de derecho administrativo, en tanto que en sus relaciones con terceros se aplican las normas de Derecho Privado, bajo el principio de libertad de pactos, formulado en el artículo 111.1 de la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas, que faculta para concertar las cláusulas y condiciones que sean convenientes, siempre que no se opongan al ordenamiento jurídico.

Dentro de este principio, destaca por la importancia económica de su contenido, las referidas a la distribución de gastos e impuestos.

A estos efectos, el principio de libertad de pactos queda limitado por el artículo 17 de la Ley General Tributaria, que fija el principio de indisponibilidad del crédito tributario, al expresar que:

“Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas.”

La desafectación, declaración de alienabilidad y puesta a disposición de la GIED de un bien inmueble, genera el nacimiento de la obligación tributaria, al desaparecer la causa principal de la exención, que es la afectación a la Defensa Nacional.

La GIED, por tanto, tiene a su disposición una serie de propiedades inmobiliarias que son objeto de tributación, por el IBI.

En este Organismo, una vez que tiene entrada un recibo de IBI relativo a una propiedad puesta a su disposición, por parte de la Subdirección Técnica se procede a efectuar las oportunas comprobaciones sobre la propiedad en cuestión, tales como son delimitación, superficie, características, calificación urbanística, en orden a contrastar si hay discrepancias entre los elementos descriptivos de dicha propiedad y el recibo del IBI.

Una vez que la Subdirección Técnica emite su informe de conformidad o disconformidad con respecto a la corrección de los valores recogidos en la liquidación, el siguiente paso, en la tramitación, es la comprobación por parte del Área Económico-Financiera del importe del impuesto y de su pago a través del oportuno expediente.

Los recibos que se emitan respecto de propiedades no desafectadas o desafectadas parcialmente se devuelven a la Administración Tributaria. Aquellos recibos que contengan recargos como consecuencia de la iniciación de procedimientos de embargo podrán ser recurridos en Reposición o acudir directamente a la vía contenciosa, previa solicitud suspensiva de las actuaciones, en base al artículo 23 de la Ley General Presupuestaria, que impide a tribunales y autoridades administrativas, dictar providencias de embargo o despachar mandamientos de ejecución contra bienes y derechos patrimoniales, cuando sus rendimientos o el producto de su enajenación estén legalmente afectados a bienes públicos.

Cuando exista disconformidad en los incrementos de cuota, errores en la delimitación de la propiedad o en la aplicación del valor deben tramitarse las alegaciones o recursos correspondientes ante la Gerencia Territorial del Catastro.

Transcurrido el plazo de resolución de los recursos sin que ésta se haya producido o cuando la dictada desestime las pretensiones alegadas, se interpondrá recurso en vía Económico-Administrativa o en vía Contencioso-Administrativa.

Las peticiones de acciones ante esta Jurisdicción se efectuarán ante la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado.

Las resoluciones o sentencias se cumplimentarán, una vez que hayan adquirido firmeza, en sus justos términos, procediendo al pago.

## **El IBI en relación con las viviendas militares**

La cuestión no es pacífica por parte de los Tribunales, partiendo de que para que estos bienes, pertenecientes al Ministerio de Defensa, gocen de la exención, es preciso que estén afectos a la Defensa Nacional.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) de 19 de abril de 1999, niega la exención a las viviendas titularidad del Ministerio de Defensa destinadas a residencia habitual de militares.

Otra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 22 de enero de 1997, considera exentos los inmuebles del Grupo Especial de la Guardia Civil, exención que se extiende a la galería de tiro, edificios de entrenamiento, armeros, parque móvil y viviendas.

Una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, de 12 de mayo de 1997, sostiene que sólo está exenta la parte del inmueble destinada a cuartel, no así la destinada a viviendas.

La sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 21 de julio de 2000, sostiene que las viviendas de los funcionarios de la Guardia Civil situadas en un acuartelamiento, quedan sometidas al régimen especial de dichos recintos, al entender que forman parte de los mismos los locales destinados a alojamientos de dichos funcionarios y por tanto exentos:

“Porque la utilización como vivienda de determinados locales sitios en dicho acuartelamiento no tienen otra finalidad que la mejor prestación del servicio y la concentración de medios personales y reales para asegurar su más rápida utilización y efectividad, en caso de necesidad.”

Y porque el uso de tales locales, incluso las partes destinadas a viviendas de quienes prestan servicio en el acuartelamiento, están vinculadas a la función pública que desarrollan sus ocupantes.

La Orden de Defensa/3242/05, de 10 de octubre, regula los pabellones de cargo del Ministerio de Defensa, que son:

“Aquellos inmuebles destinados para su utilización como domicilio oficial y en su caso de representación social, por autoridades militares del Ministerio de Defensa, atendiendo a la necesidad de una presencia continuada en el interior o en las proximidades de la instalación militar donde se realicen las funciones y a criterios de destacada responsabilidad.”

A tenor del punto séptimo de la Orden, correrán por cuenta del Estado Mayor de la Defensa, Subsecretaría de Defensa, Ejército de Tierra, Armada y Ejército del Aire, respecto a los pabellones de cargo de su ámbito competencial, los impuestos de los ubicados dentro de las bases, acuartelamientos, edificios o establecimientos militares, por tanto, el IBI debe ser abonado por las instituciones arriba citadas.

Respecto del IBI en relación con las viviendas propiedad del Ministerio de Defensa, situadas fuera de recintos militares, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fechas 25 de marzo de 1996 y de 9 de febrero de 1998, dejaron sentado que no se consideran exentas las instalaciones situadas fuera del acuartelamiento, destinadas a vivienda.

El Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS), Organismo público titular de las viviendas que son ocupadas en régimen de alquiler por personal militar y sus familias, es el sujeto pasivo del IBI, correspondiendo su abono a las áreas de vivienda de dicho Organismo. Una vez que se efectúa una división horizontal o una segregación de finca, se procede a la comunicación a la Gerencia del Catastro de la nueva inscripción en el Registro de la Propiedad, lo que da lugar a un cambio de inscripciones catastrales que recogen las modificaciones operadas y que dan lugar a la emisión de nuevos recibos del IBI.

Al realizarse las ventas de viviendas a los particulares, las copias de los contratos de compraventa son remitidas al Ministerio de Economía y Hacienda, en orden a la modificación de la titularidad catastral.

El año del cambio de titularidad es abonado por INVIFAS, habida cuenta de que el devengo del impuesto tiene lugar el 1 de enero de cada año y al año siguiente su pago corresponde al nuevo titular.

### **El IBI en relación a residencias y centros deportivos y socioculturales militares**

En la actualidad, dichos establecimientos están sometidos a la tributación del IBI, siendo competencia su abono de los Ejércitos, Armada y Subsecretaría, en función de la asignación de tales instalaciones a cada una de las Instituciones citadas.

### **Conclusiones**

En primer lugar ha de significarse que históricamente, las crecientes necesidades de los Estados modernos han ido dando paso al incremento de los ingresos públicos a través de los tributos.

Los Ayuntamientos, a medida que las prestaciones o servicios públicos a satisfacer han aumentado, han buscado la forma de ir estableciendo formas de tributación, pero ante el principio de reserva de ley para el establecimiento de las normas tributarias, reservadas, en la actualidad desde la Constitución de 1978, al Estado y a las Comunidades Autónomas, ha sido titular de un poder tributario derivado.

El IBI adquiere carta de naturaleza propia con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

La enorme cantidad de propiedades de la que es titular el Ministerio de Defensa, así como el distinto uso de las mismas, unido a la gran variedad de casos en que pueden encontrarse, da lugar a una casuística muy variada y sujeta a vicisitudes como consecuencia de las variaciones en la regulación del impuesto sobre bienes inmuebles.

La Ley 2/2004, de 5 de marzo, Reguladora de las Haciendas Locales determina la exención de los inmuebles del Estado afectos a la Defensa Nacional

Esta exención no supone que todos los bienes, aun cuando se encuentren afectos a la Defensa Nacional, siendo propiedad del Estado, queden exentos de tributación por IBI, pues tan sólo aquéllos que tengan como destino básico y primordial e inmediato servir a los fines de la Defensa Nacional, tendrían acomodo en la exención, permaneciendo al margen otros inmuebles que aun sitios dentro de bases y acuartelamientos, como instalaciones de recreo, deportivas, economatos e incluso viviendas militares, entre otros, no podrían considerarse afectos a la Defensa.

Por tanto, no se puede entender que una instalación militar en su conjunto deba quedar exenta del impuesto, por lo que aunque esta exención funciona *ope legis*, hay que identificar con precisión el destino de cada bien y probar su directa vinculación a los fines de la Defensa.

Ha de resaltarse que a través de las sucesivas normas reguladoras del IBI, se puede observar en el espíritu de las leyes y en su interpretación por la jurisprudencia y la doctrina, un criterio cada vez más restrictivo en cuanto a la admisión de la exención.

Por otra parte, existen una serie de propiedades de Defensa, cedidas para su utilización a empresas que trabajan para Defensa sin perjuicio de hacerlo también para el mundo civil, en que si bien no sería discutible la obligación de Defensa como sujeto pasivo, en cuanto titular de la propiedad, no es menos cierto que “sorprende” la negativa de estas empresas a que se les repercuta lo pagado por Defensa, teniendo presente las

cláusulas de los respectivos Convenios, en orden a la cesión y explotación de estos inmuebles.

Por último cabe resaltar que existen una serie de bienes inmuebles propiedad de Defensa, en los que por su desafectación a la Defensa Nacional, en los términos que han sido explicados, la tributación del IBI se realiza de forma pacífica, siendo los supuestos que se citan en la última parte del trabajo.

ANTONIO ZÚÑIGA PÉREZ DEL MOLINO

*General de división Interventor*

**LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES  
AFECTOS A LA DEFENSA NACIONAL Y A LA SEGURIDAD CIUDADANA  
(ARTICULO 62.1,a TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE HACIENDAS LOCALES)**

**Cuestión: evolución legislativa**

La evolución legislativa de la norma en cuestión se refiere, formalmente, a tres estadios. Sin embargo, dadas las especiales características de los Textos Refundidos, desde el punto de vista material son sólo dos las etapas evolutivas que interesan: la que comprende desde la entrada en vigor de la Ley de Haciendas Locales (LHL) hasta la reforma por la Ley de Reforma de la Ley Reguladora (LREF) (Ley 51/2002, de 27 de diciembre), y a partir de la vigencia de esta última, puesto que el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL) se limita a reproducirla, cambiando el número del precepto simplemente.

Redacción originaria: artículo 64, LHL [(Exenciones del Impuesto sobre Bienes de Inmuebles [IBI]) vigente desde 31 de diciembre de 1988 hasta 31 de diciembre de 2001.

“1. Gozarán de exención los siguientes bienes:a) Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, y estén directamente afectos a la Defensa Nacional, seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios; asimismo, las carreteras, los caminos, los del dominio público marítimo terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito.”

LREF (Ley 51/2002, de 27 de diciembre) artículo 7:

- Lo renumera como artículo 63.
- Le da nueva redacción: (vigencia desde 1 de enero de 2002 hasta 9 de marzo 2004):

Artículo 63 LHL tras LREF (Supuestos de exención del IBI):

“Estarán exentos los siguientes inmuebles: a) Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la Seguridad Ciudadana y a los Servicios Educativos y Penitenciarios, así como los del Estado afectos a la Defensa Nacional.”

TRLHL aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5-III: únicamente lo renumera como artículo 62.1, a) (vigencia desde 10 de marzo de 2004).

Artículo. 62.1 TRLHL (vigencia desde 10 de marzo de 2004).

«Estarán exentos los siguientes inmuebles: a) Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la Seguridad Ciudadana y a los Servicios Educativos y Penitenciarios, así como los del Estado afectos a la Defensa Nacional. [...]»

Conclusión: el régimen actual proviene de la LREF, dado que mediante la aprobación del TRLHL por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, no podía modificarse el texto, lógicamente. La modificación que introdujo el artículo 7 LREF se observa en los siguientes aspectos: Sigue siendo una exención *no rogada*.

En este sentido, no puede compartirse la afirmación de la sentencia número 2/2001, de 15-I de la Jurisdicción Contencioso Administrativo (JCA) número 1 de Toledo (JUR 2011/263330):

“[...] de la propia normativa tributaria se deduce la necesidad de un procedimiento previo de solicitud de exención. Así se desprende de diversos preceptos. En este sentido, la regulación contenida en el antiguo artículo 78.2 de la LHL exigía un informe técnico previo del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria para la concesión y denegación de exenciones, informe que si bien fue suprimido por el artículo 18.19 a. 1 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre que dio una nueva redacción al artículo 78.2 de la LI-IL, la Disposición Transitoria Décima de dicha Ley 50/1998 señalaba que esa supresión del informe técnico previo «será efectiva respecto de los beneficios fiscales cuya solicitud se formule a partir de su entrada en vigor. También se desprende de lo regulado en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios al establecer un plazo máximo de

resolución de seis meses para los procedimientos tributarios «para la concesión de beneficios fiscales en el IBI, previsto en el artículo 78.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales» (artículo 1, Anexo 2.14) con efectos desestimatorios en caso de acto presunto. (artículo 2). En consecuencia no cabe ahora, con ocasión del presente recurso Contencioso-Administrativo, impetrar la exención prevista en el artículo 64.a) de la LHL, sin solicitarla previamente a la Administración.»

Y es que en todas las redacciones del precepto relativo a las exenciones del IBI, se ha distinguido dos grupos, y sólo en el segundo de ellos se exige la solicitud previa a la Administración Local del reconocimiento de la exención. No así en el primer grupo de exenciones encabezado por la que aquí se analiza. Cuestión distinta de la que se plantea, desde la perspectiva procesal, en este supuesto en que el JCA no entra a conocer de la pretensión en tanto ésta no se sustanció en la vía administrativa previa. Por lo demás, la referencia normativa que hace la sentencia es al artículo 78.2, segundo párrafo LHL que disponía:

“La concesión y denegación de exenciones y bonificaciones requerirán, en todo caso, informe técnico previo del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria.”

Y que fue derogado, con efectos desde 1 de enero de 1999, por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

En este mismo sentido, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha número 204/1997, de 12 de mayo (JT 1997/682) rechaza implícitamente la pretensión del Ayuntamiento demandado sobre la necesidad de solicitud previa de la exención de la casa cuartel de la Guardia Civil, anulando la liquidación girada.

Aunque no es el caso que interesa, sí debe reseñarse que, en relación con la redacción originaria de la norma, se excluyen los supuestos relativos a los caminos, carreteras, que pasan a ser supuestos de no sujeción.

Tal cual queda redactada la norma cabe observar que contiene un doble *supuesto de hecho*. Pues, por un lado, se refiere a los bienes inmuebles que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana; supuesto distinto del relativo a los bienes inmuebles que sean propiedad del Estado y estén afectos a la Defensa Nacional.

*Contenido de la diferenciación:* La diferenciación introducida en la Ley se evidencia en *dos aspectos*:

1. Mientras que, en relación con la seguridad ciudadana, los titulares de los bienes inmuebles que pueden gozar de la exención son tres –el Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes Locales, en función de las competencias que tienen atribuidas–, en relación con la Defensa Nacional el titular es únicamente el Estado. Lo anterior resulta totalmente lógico considerando que el artículo 149.1.4.<sup>a</sup> CE atribuye competencia exclusiva al Estado en la materia de “Defensa y Fuerzas Armadas”. Cuestión que, en la actualidad, se desarrolla por Ley Orgánica 5/2005, de 17 noviembre, de Defensa Nacional. (RCL\2005\2242).

Las competencias en materia de seguridad ciudadana se hallan en los siguientes preceptos:

Artículo 149.1.29.<sup>a</sup> CE: Competencia exclusiva del Estado en “Seguridad Pública, sin perjuicio de la posibilidad de creación de policías por las Comunidades Autónomas en la forma que se establezca en los respectivos Estatutos en el marco de lo que disponga una ley orgánica”. Artículo 104 CE y Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero.

Artículo 148.1, 22.<sup>a</sup> CE: “Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias: (...) 22.<sup>a</sup> La vigilancia y protección de sus edificios e instalaciones. La coordinación y demás facultades en relación con las policías locales en los términos que establezca una ley orgánica.”

Artículo 25.2, a) LRBRL: “El Municipio ejercerá, en todo caso, competencias en los términos de la legislación del estado y de las Comunidades Autónomas en las siguientes materias: a) Seguridad en lugares públicos.”

2. La caracterización de la afectación. Pues si en relación con la seguridad ciudadana la norma se mantiene fiel a su primitiva redacción, y sigue requiriendo que la afectación sea directa a dicho fin, en el segundo se limita a requerir, simplemente, la afectación a la Defensa Nacional.

### **Primer supuesto: bienes inmuebles propiedad del Estado**

#### **Afectos a la Defensa Nacional**

Premisa previa: del análisis de la jurisprudencia vertida en esta cuestión se concluye que el requisito de afectación directa a la defensa nacional es el principal problema que se plantea, en detrimento del requisito previo de la titularidad (del Estado) de los bienes.

La razón de ello es que, en relación con este último, son pocos y bastante antiguos, salvo alguna excepción, los pronunciamientos que se pueden encontrar. E incluso en

algunos de ellos, si bien se esgrime como un posible primer motivo de rechazo de la exención, éste no es el que acaba decidiendo la cuestión sino que se fijan en la afectación o no del inmueble a la Defensa Nacional.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada, núm. 658/1999 de 19 abril (JT 1999\1176):

“[...] el organismo titular –Servicio Militar de Construcciones– de los bienes gravados tiene personalidad propia y autonomía, en relación con la Administración General del Estado. En consecuencia el ente titular no es el Estado y en consecuencia no puede ser acogido en la previsión del artículo 64. a) de la LHL.”

Circunstancia que el Tribunal considera suficiente para declarar la improcedencia de la exención, si bien, lo hace sobre la base de la inexistencia de afectación directa a la Defensa Nacional. Sobre la base de los dos razonamiento anteriores se había pronunciado ya con anterioridad la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid número 680/1997 de 11 julio, (JT 1997/916). Este mismo órgano deniega en Sentencia número 795/1999 de 9 junio, (JT 1999/1231) la exención al Patronato de Huérfanos del Ejército de Tierra porque:

“Es una asociación benéfica particular con personalidad y patrimonio distintos del Estado, sin que el hecho de que necesite autorización de éste para la disposición de sus bienes le prive de la titularidad dominical sobre los mismos”.

Según la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 283/1996 de 17 abril, (JT 1996/528), no está exento un inmueble adquirido por el Consejo de Seguridad Nuclear porque se trata de un ente de derecho público, independiente de la Administración Central del Estado, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Frente a ello, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, número 290/2001 de 30 de marzo, JT 2001\1167, propone una concepción amplísima de la defensa nacional y concede la exención a determinados inmuebles del Instituto nacional de la Seguridad Social. El problema es que en los antecedentes de la Sentencia no se explica qué relación existía entre estos inmuebles y la Defensa Nacional, ya que para su descripción se remite al escrito de demanda.

CONCEPTO DE INMUEBLES AFECTOS A LA DEFENSA NACIONAL

Para determinar el concepto de inmuebles afectos a la Defensa Nacional que gozarán de la exención en el IBI debe acudir a su normativa específica<sup>(1)</sup>, conformada por la Ley 8/1975, de 12 marzo, de zonas e instalaciones de interés para la Defensa Nacional (RCL/1975/511), desarrollada por el Real Decreto 689/1978, de 10 febrero, por el que se aprueba el *Reglamento de Zonas e Instalaciones de Interés para la Defensa Nacional* (RCL/1978/773).

El punto de partida se halla en el artículo 1 de la citada Ley 8/1975, de 12 de marzo, que establece:

“Para salvaguardar los intereses de la Defensa Nacional y la seguridad y eficacia de sus organizaciones e instalaciones, quedarán sujetos a las limitaciones previstas en esta Ley los derechos sobre bienes situados en aquellas zonas del territorio nacional que en la misma se configuran, con arreglo a la siguiente clasificación:

- De interés para la Defensa Nacional.
- De seguridad de las instalaciones militares o de las instalaciones civiles declaradas de interés militar.
- De acceso restringido a la propiedad por parte de extranjeros.

Estas clases de zonas son compatibles entre sí, de modo que por razón de su naturaleza y situación, determinadas extensiones del territorio nacional podrán quedar incluidas simultáneamente en zonas de distinta clase.”

En relación con el primero de los grupos señalados, el artículo 2 Ley 8/1975, de 12 de marzo, formula su concepto:

“Se denominan zonas de interés para la Defensa Nacional las extensiones de terreno mar o espacio aéreo que así se declaren en atención a que constituyan o puedan constituir una base permanente o un apoyo eficaz de las acciones ofensivas o defensivas necesarias para tal fin.”

Previéndose por el artículo 5 Ley 8/1975, de 12 de marzo, el procedimiento de declaración a que se acaba de aludir:

“La declaración de zonas de interés para la Defensa Nacional, a que se refiere el artículo segundo, se realizará por Decreto aprobado en Consejo de Ministros, a

---

<sup>1</sup> En la Ley Orgánica 5/2005, de 17 noviembre, de Defensa Nacional, no se alude a esta cuestión.

propuesta de la Junta de Defensa Nacional e iniciativa del Departamento ministerial interesado.

Dicho Decreto determinará la zona afectada y fijará las prohibiciones, limitaciones y condiciones que en ella se establezcan, referentes a la utilización de la propiedad inmueble y del espacio marítimo y aéreo que comprenda, respetando los intereses públicos y privados, siempre que sean compatibles con los de la Defensa Nacional, ajustándose, en caso contrario, a lo dispuesto en el artículo 28 de la presente Ley.”

Según ello, se plantean varias *Cuestiones* en orden a delimitar la exención:

1. Parece claro que, en todo caso, la exención contempla el primero de los grupos de la clasificación del artículo 1 Ley 8/1975, de 12 de marzo, el relativo a las zonas de interés para la Defensa Nacional. Si bien, la cuestión es si se trata del único supuesto o, por el contrario, cabría incluir, cuando menos, a las zonas de seguridad que conforman el segundo grupo.

Inclinándose por la primera de las posibilidades la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de abril de 1999 (JT 1999/1443) que afirma que la exención se refiere únicamente al primero de los grupos referidos, es decir, las zonas de interés para la Defensa Nacional, quedando excluidas las del segundo grupo que son las zonas de seguridad de las instalaciones militares o de las instalaciones civiles declaradas de interés militar<sup>(2)</sup>.

2. En segundo lugar, cabe plantearse que la supresión del requisito de directa afectación a la defensa nacional, para la vigencia de la exención, respondería a la previsión legal que se refiere a la necesidad del Decreto de declaración de zona de interés para la Defensa Nacional. De modo que, la eficacia del Decreto sería que, una vez integrados los inmuebles correspondientes en el mismo, no cabe discutir sobre la procedencia de la exención según su afectación directa o no, pues la mera declaración supone la afectación requerida.

Cuestión que entroncaría con la relativa a la prueba necesaria para acreditar tal circunstancia.

---

<sup>2</sup> Según el **Artículo 3 Ley 8/1975, de 12 de marzo**: “*Se denominan zonas de seguridad de las instalaciones militares, o de las instalaciones civiles declaradas de interés militar, las situadas alrededor de las mismas, que quedan sometidas a las limitaciones que por esta Ley se establecen, en orden a asegurar la actuación eficaz de los medios de que disponga, así como el aislamiento conveniente para garantizar su seguridad y, en su caso, la de las propiedades próximas, cuando aquéllas entrañen peligrosidad para ellas*”.

A favor de ello resulta significativa sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Madrid, número 647/2000 de 23 junio, (JUR 2001/56866) que reconoce la procedencia de la exención de unas fincas sede del Club Naval de Suboficiales y de la Residencia Logística de Suboficiales. Afirmando para ello:

«Como pone de relieve la Sentencia de instancia en el folio 109 de los autos y en la pieza separada de la prueba del señor abogado del Estado aparece una certificación del subdirector general de Patrimonio de la Dirección General de Infraestructuras del Ministerio de Defensa en la que se certifica que los inmuebles [...] se encuentran comprendidos como "bienes directamente afectos a la Defensa Nacional en la relación anexa a la resolución del Ministro de Defensa de diciembre de 1992, por la que; se declaraba la afección de distintas instalaciones militares". Por lo tanto, desde un punto de vista legal es indiscutible que las instalaciones que el Ministerio de Defensa tiene en la calle [...], están directamente afectos -tal como exige para aplicar la exención el artículo 64.a) de la LHL- a la Defensa Nacional. Y sin que el Ayuntamiento demandado haya acreditado ni haya intentado acreditar que la disposición del Ministerio de Defensa haya sido anulada o modificada en virtud de los recursos que los interesados pudieron interponer en su momento.

Por otra parte, las afirmaciones que el Ayuntamiento de Madrid hace en el escrito de interposición del recurso de que en la Residencia Logística se alojan familiares de los suboficiales y que el Club Naval es un lugar de recreo que utilizan los familiares y en el que se celebran bodas y comuniones, no solamente carecen de la más mínima actividad probatoria sino que va en contra de lo expresamente certificado por el subdirector general citado, aparte de que en el caso de que tales afirmaciones se hubiesen probado, el Tribunal hubiera tenido necesidad de valorar las mismas, extremo en el que no se entra debido a la falta absoluta de prueba. Por todo ello resulta necesario confirmar en todas sus partes la sentencia apelada.»

En cambio, para la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de Madrid número 22/1996 de 25 marzo (JT 1996/404), pese a la declaración administrativa, el requisito de afectación es determinante de la improcedencia de la exención de una colonia de viviendas situada en un acuartelamiento. Esgrimiendo para ello

razones jurídicas como las propias Normas de Proyectos de Acuartelamientos que prevén su ubicación separada, de modo que físicamente pueden deslindarse perfectamente de aquél; así como su régimen de adjudicación, para el que no se requiere el destino en la unidad militar ubicada en el acuartelamiento; y, por último, el dato decisivo es que su cesión se establece a título oneroso mediante el pago de un canon.

En conclusión:

“Esa cesión a título oneroso de las viviendas no se aviene, en ningún caso, con el carácter de los bienes afectados por la exención prevista en el artículo 64. a) de la Ley 39/1988, que son aquellas en las que se desarrollen de una manera efectiva actividades propias y típicas de la Defensa Nacional, y que por su propia condición no pueden estar sujetas a adjudicación a los particulares, aunque sean militares, mediante un canon en concepto de alquiler”.

Debe significarse, no obstante, que dicha doctrina es aplicada posteriormente por sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 123/1998 de 9 febrero (JT 1998/215) para un supuesto relativo a las viviendas que formaban parte de una Fábrica Nacional de Armamento «La Marañososa» que es casada y anulada por sentencia del Tribunal Superior de 29 de marzo de 2003 (RJ 2003/2833) que declara procedente la exención, como se refiere posteriormente.

Por otra parte, llama la atención que en cuanto al requisito de procedimiento mediante Decreto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 1768/2006 de 22 noviembre (JUR 2007/207198) admite la procedencia de la exención aunque, en el caso de autos se había realizado mediante Orden Ministerial, y no mediante el preceptivo Decreto. No obstante lo cual, la sentencia rechaza la alegación del Ayuntamiento recurrente sobre la insuficiencia de dicho instrumento para poder aplicar la exención.

Se dice en su fundamento jurídico segundo: “Por lo que se refiere al motivo de fondo, aduce el apelante que no se había acreditado que el bien estuviera afecto a la Defensa Nacional, tal como exigía el artículo 64..a) de la LHL, pues con independencia de que una gran parte de la superficie del inmueble estuviera dedicado a viviendas, resultaba que el título esgrimido como de afectación lo constituía una Orden del Ministro de Defensa de fecha 15 de diciembre de 1992, siendo así que tal afectación sólo podía producirse en virtud de Real Decreto aprobado por Consejo de Ministros, tal como resultaba del artículo 5 de la Ley 8/1975, de 12 de marzo, de Zonas e

Instalaciones para la Defensa Nacional y artículo 8 del Real Decreto 689/1978, de 19 de febrero.

Pues bien, la propia sentencia apelada hace cita de distintas sentencias de esta Sala (20 de febrero de 1998, 29 de octubre de 2001 y 19 de abril de 2004, entre otras), en las que resumidamente se venía a reconocer a dicha Orden Ministerial de 15 de diciembre de 1992, como apropiada y suficiente a la finalidad de delimitar los centros, establecimientos e instalaciones militares directamente afectos a la defensa nacional, a efectos de reconocimiento de la exención del artículo 64.a) de la LHL, como acreditación de que el inmueble esté o se halle afecto al cumplimiento del fin que constituye el fundamento de la exención, Orden Ministerial que encuentra su necesaria habilitación en el artículo 8 del referido Real Decreto 689/1978, que enumera a tales fines cinco grupos de bienes (afectación general), como es el caso de las oficinas militares, en este caso de La Marina, dependiendo de la entonces denominada Zona Marítima del Cantábrico, actuando aquel Ministro las facultades de afectación concreta que le confería el artículo 2.4 de la Ley 28/1984, de 31 de julio.

3. En tercer lugar, cabe preguntarse sobre el contenido del preceptivo Decreto de declaración de zona de interés para la Defensa Nacional. O, lo que es lo mismo, ¿qué zonas pueden ser declaradas de interés para la defensa nacional? En este sentido, cabe traer a colación los dos conceptos que recoge el Real Decreto 689/1978, de 10 de febrero.

Así, en primer término, el Artículo 8 Real Decreto 689/1978, de 10 de febrero, establece el concepto de instalaciones militares.

“1. A los efectos de este Reglamento, las instalaciones militares se clasifican en los cinco grupos siguientes:

Primero. Bases terrestres, navales y aéreas y estaciones. navales; puertos, dársenas y aeródromos militares; acuartelamientos permanentes para unidades de las fuerzas armadas; academias y centros de enseñanza e instrucción; polígonos de experiencias de armas y municiones; asentamiento de armas o de sistemas de armas; obras de fortificación, puestos de mando, de observación, detección o señalización; direcciones de tiro; sistemas de defensas portuarias y estaciones de calibración magnética y, en general, todas las organizaciones e instalaciones castrenses directamente relacionadas con la ejecución de operaciones militares para la defensa terrestre, marítima o aérea de la nación.

Segundo. Centros y líneas de transmisiones e instalaciones radioeléctricas.

Tercero. Talleres y depósitos de municiones, explosivos, combustibles, gases y productos tóxicos, así como los polígonos de experimentación de estos últimos, y, en general, cuantos edificios, instalaciones y canalizaciones puedan considerarse peligrosos por las materias que en ellos se manipulen, almacenen o transporten.

Cuarto. Edificaciones ocupadas por el Ministerio de Defensa, Capitanías y Comandancias Generales, Gobiernos y Comandancias Militares y cualesquiera otras que sirvan de sede a órganos de mando militares; establecimientos y almacenes de carácter no peligroso; prisiones militares y, en general, las instalaciones no incluidas en los grupos precedentes, destinadas al alojamiento, preparación o mantenimiento de las Fuerzas Armadas.

Quinto. Campos de instrucción y maniobras, y los polígonos o campos de tiro o bombardeo.

2. Constituyen las instalaciones radioeléctricas el conjunto de equipos radioeléctricos (emisores, receptores, reflectores, activos y pasivos y otros equipos), sus antenas, líneas de transmisión y alimentación y sistemas de tierra construcciones que las contienen, sustentan o protegen, e instalaciones para establecer una transferencia de información o datos.”

Junto e ello, el artículo 28 del Real Decreto 689/1978, de 10 de febrero, prevé otro grupo de bienes, las Instalaciones de Interés Militar:

“1. Se entiende por instalaciones de interés militar, las civiles que eventualmente así se declaren, por contribuir de forma más o menos directa a las necesidades de la defensa nacional. La declaración de que una instalación civil afectada a obras o servicios públicos estatales es de interés militar, o de que, en su caso, ha dejado de serlo, deberá realizarse por el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministerio de Defensa o del Ministerio civil que tenga competencia sobre la obra o servicio público.

2. El Decreto de declaración determinará el Ejército al que la instalación civil se adscribe y, según su naturaleza específica, fijará el grupo de entre los previstos por el artículo 8, en que queda incluida, para ser dotada, por analogía con las instalaciones militares, de las correspondientes zonas de seguridad.

3. Para la delimitación de las indicadas zonas, se tendrá en cuenta, además de la índole y ubicación de la instalación civil afectada, las medidas de seguridad y medios de protección con que cuenta o se viera obligada a adoptar, pudiendo variarse, en

consecuencia, la extensión de las citadas zonas, de acuerdo con las medidas de seguridad que en cada momento se adopten por la empresa.

4. A todos los efectos derivados de la aplicación de la Ley 8/1975, de 12 de marzo (RCL 1975, 511) , y de este Reglamento, la entidad propietaria de una instalación civil que sea declarada de interés militar, dará a conocer a la Junta u Organismo citado en el artículo 11, la persona que, contando con poderes suficientes para contraer compromisos que vinculen a la empresa, habrá de relacionarse con aquéllos.

5. La Autoridad Militar Jurisdiccional correspondiente, podrá asignar eventualmente a la instalación declarada de interés militar, un destacamento de las Fuerzas Armadas para su protección.”

Conclusión: Parece lógico que, de la combinación de los artículos 2 Ley 8/1975, de 12 de marzo y 8 y 28 de su Reglamento de desarrollo, las posibles zonas que conformarán las Zonas de Interés para la Defensa, son las instalaciones militares y las instalaciones (civiles) de interés militar. Cuya inclusión concreta mediante el correspondiente Decreto, aprobado según requiere el artículo 5 de la Ley 8/1975, de 12 de marzo, determinará su exención en el IBI. De modo que es lógica la supresión legal del requisito de afectación directa.

Atendido lo anterior, los problemas se plantean en relación a dos cuestiones:

1. La exención de ciertos bienes de los grupos tercero y cuarto del artículo 8 del Reglamento plantea problemas en dos aspectos: el principal, relativo a la afectación y, en otros casos, el que atañe a la titularidad del Estado.
2. Si la exención alcanza o no a las zonas de seguridad.

Supuestos problemáticos de los grupos tercero y cuarto del artículo 8 del Reglamento.

Grupo tercero: fábricas de armas: el problema surge en relación con la aplicación de la exención en los casos de gestión indirecta, como el de «Empresa Nacional Santa Bárbara de Industrias Militares, S.A.», que resuelve en sentido favorable la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia número 106/1998 de 20 febrero (JT 1998/352):

«La expresión “directamente afectos a la Defensa Nacional”, empleada por el artículo 64, a) de la LHL, para determinar la exención, la entiende el Ayuntamiento como gestión directa por el Estado, y no por medio de una empresa, aunque ésta sea de titularidad estatal, con su capital íntegramente suscrito por el Estado. No obstante,

advierde la doctrina que esta forma de actuación del Estado, por medio de personas interpuestas no deja de ser en cierto modo una ficción jurídica, para una mayor agilidad en la gestión de determinados intereses. Pero con independencia de ello, también puede entenderse la expresión “directamente” en el sentido de que la actividad que se desarrolla en ciertos inmuebles tenga una relación íntima con la defensa, constituir una actividad esencial o necesaria para la misma, sin la cual quedaría diluido el propio concepto de defensa nacional. [...] Entendida en este sentido, en la Fábrica de Armas de A Coruña se atiende a un proceso industrial de fabricación y reparación de armas y municiones de guerra, actividad que es necesaria y aún se podría decir que esencial para la actividad de los distintos Ejércitos, con las inevitables modulaciones según las Armas, Cuerpos y especialidades de cada uno de ellos. No se concibe un instituto armado de carácter militar sin armas, aunque el concepto de arma ha variado, y mucho, en los últimos años. Aún así, es válido a estos efectos la idea de armas de guerra que utiliza el *Reglamento de Armas* aprobado por Real Decreto 137/1993, de 29 enero (RCL 1993\788 y 1267), cuyo art. 6 hace un elenco de las mismas. Este mismo precepto prohíbe su adquisición, tenencia y uso por los particulares, con lo que se da un comercio restringido, solamente para el suministro del Estado. De todo lo anterior, se concluye que la Fábrica de Armas de A Coruña es una instalación del Ministerio de Defensa que realiza una actividad industrial íntimamente conectada con las funciones públicas encomendadas a aquel órgano por el Ordenamiento Jurídico, procediendo en consecuencia declarar la exención de dicha instalación del tributo liquidado.”

En sentido contrario se muestra la resolución del Tribunal Económico Administrativo General de 30 de abril de 1999 (JT 1999/1443), en relación con la factoría Nacional Bazán ubicada en el Arsenal del Ferrol, aun cuando no es ésta su *ratio decidendi*:

“Un aspecto que debe tenerse en cuenta a los efectos del reconocimiento o denegación del derecho a la exención en el IBI, es que los terrenos situados dentro del Arsenal Militar de Ferrol, ocupados por la... de..., conforme al contrato suscrito entre la Marina y la empresa, aprobado por el Decreto 2420/1966 ( RCL 1966\1757, 2186 y NDL 17525), en el que se señalan las condiciones en que se realizarán las obras que el Ministerio de Marina encomiende a la Empresa, se destinan a una actividad constituida bajo el régimen de sociedad anónima, que por su propia naturaleza persigue un fin lucrativo y obtiene beneficios a través de la actividad industrial que realiza, tanto si se refiere a encargos de la Administración del Estado como de particulares, todo lo cual

parece incompatible con la naturaleza de los terrenos que se les declara de interés para la Defensa Nacional.”

Grupo cuarto: alojamientos-viviendas: una de las principales cuestiones planteadas ha sido la relativa a la exención de las viviendas que en muchas ocasiones se hallan ubicadas en las instalaciones militares.

En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo 29 de marzo de 2003 (RJ 2003/2833) es tajante al declarar la exención de las viviendas que forman parte de la Fábrica Nacional de Armamento de “La Marañososa” sobre la base de que éstas se incluyen en el grupo cuatro de los referidos por el artículo 8 del Real Decreto 689/1978, de 10 de febrero, con independencia de que estén ocupadas o no y de que en algún caso pudieran estar cedidas a profesores de un colegio cercano, pues ello no desvirtúa el hecho de la afección de la Fábrica a la que pertenecen a la Defensa Nacional. Conclusión a la que se llega por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre las “casas cuartel” de la Guardia Civil.

El citado grupo cuatro contempla:

“Edificaciones ocupadas por el Ministerio de Defensa, Capitanías y Comandancias Generales, Gobiernos y Comandancias Militares y cualesquiera otras que sirvan de sede a órganos de mando militares; establecimientos y almacenes de carácter no peligroso; prisiones militares y, en general, las instalaciones no incluidas en los grupos precedentes, destinadas al alojamiento, preparación o mantenimiento de las Fuerzas Armadas.”

En aplicación de esta doctrina, destaca la sentencia del Tribunal Supremo de Galicia número 1768/2006 de 22 noviembre (JUR 2007/207198):

«Esa afectación no debe quedar enervada por la circunstancia de que, en parte del inmueble, existan viviendas para personal militar, siendo de destacar que es criterio jurisprudencial pacífico el que dichas viviendas propiedad del Estado, se encuentren integradas en edificios "afectos directamente" a la Defensa Nacional, pues lo determinante es que formen parte (ya sea de manera directa o discontinua) de un solo todo.

En este sentido, no nos resistimos a citar la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2003 , que con cita de las sentencias del mismo Tribunal de 27 septiembre 2001 y 1 de marzo 2003 , declara que "En ellas hemos insistido en que la exención postulada por la Administración recurrente respecto de este tipo de

bienes está en razón a que se encuentran integrados en bienes «afectos directamente» a la Defensa Nacional o a la Seguridad Ciudadana, o a ambas cosas, ratio que no es obstruida por las apreciaciones probatorias de la sentencia recurrida, concretamente las relativas a que en dichos bienes se encuentren viviendas del personal de la unidad militar o de sus servicios».

La conjunción de la doctrina del Tribunal Superior expresada en la citada sentencia de Tribunal Superior 29.3.2003 (RJ 2003/2833), con la supresión legal del requisito de directa afectación a la Defensa Nacional, ponen en entredicho la vigencia del criterio sostenido, por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) en sentencia número 366/1999 de 19 abril (JT 1999/1175) (Ponente: Eseverri Martínez), pues en ella se afirma:

“El edificio cuya exención se pretende a los efectos del IBI, está integrado por una serie de viviendas con destino o uso como residencia de militares, y su titularidad la tiene el Ministerio de Defensa, gestionándolo a través de la Dirección General de Infraestructuras (Real Decreto de 1 de enero de 1987), de la que, a su vez, depende el Servicio Militar de Construcciones que tiene la naturaleza de un Organismo Autónomo del Estado de carácter comercial, industrial o financiero (Real Decreto 897/1984, de 26 de marzo); en consecuencia sin cuestionar la titularidad estatal del edificio en cuestión<sup>3</sup>), de lo que se trata aquí es de determinar si tales inmuebles urbanos pueden entenderse que están “directamente afectos a la Defensa Nacional”, en los términos que lo exige el referido artículo 64. a), de la Ley 39/1988.”

Concluyendo que:

“[...] en las viviendas titularidad del Ministerio de Defensa destinadas a la residencia habitual de militares, no concurren las notas conceptuales que conforman la exención tributaria, porque tales viviendas no son bienes afectados al servicio público de la defensa nacional y porque, a mayor abundamiento, no podemos entenderlas –en los términos que señala la Ley– como «directamente» afectadas al servicio militar de la defensa nacional, sino como residencia de quienes sirven en la milicia. De este modo, los militares que en ellas residen se sirven de edificios titularidad del Estado, pero tales edificios no sirven directamente a la defensa nacional que es la razón inspiradora de la exención tributaria.”

---

<sup>3</sup> Que sí abordaba la **STSJ de Andalucía, Granada, núm. 658/1999 de 19 abril ( JT 1999\1176)**.

Sin embargo, éste se reitera tras el pronunciamiento del Tribunal Superior, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) número 130/2001 de 26 febrero, (JUR 2001/126973):

«[...] conforme el criterio restrictivo que debe presidir la interpretación del tan invocado artículo 64 de LHL, que los bienes deben estar afectos a la Defensa Nacional. Alcanza, así, únicamente a los que sirven efectivamente para desarrollar las actividades propias y típicas de aquel servicio, quedando fuera los bienes en los que se desenvuelven actividades que, siendo precisas para la referida defensa, no están directamente relacionados con ella. La actora no ha propuesto prueba para acreditar la vinculación de las fincas a aquellas tareas y servicios. Muy al contrario, parece que el único destino es su uso residencial por miembros del Ejército que ocupan con finalidad de exclusivo alojamiento, viviendas pertenecientes al Servicio Militar de Construcciones. Esa falta de afección, directa de los actos inmuebles a la Defensa Nacional es la que la excluye de la exención. La razón jurídica de ésta, radica en que siendo los impuestos prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza coactiva destinados a mantener los gastos del Estado, dejaría de tener sentido que los bienes afectos a servicios públicos, carácter del que participa los atinentes a la defensa nacional, tuvieran que quedar gravados por este Impuesto. “A sensu contrario”, resulta evidente que cuando esos bienes no reúnan los elementos que lo hagan merecedores a esa exención, no quepa su concesión.»

Esto último contrasta con la concepción que de ellas expresa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco número 701/2000, de 19-XII (JUR 2001/255362):

“Pues la utilización como vivienda de los pabellones puede no tener otra finalidad que la mejor prestación del servicio y la concentración de medios personales y reales que aseguren su más rápida utilización y efectividad en caso de necesidad.”

Posible exención o no de las Zonas de Seguridad. Cuestión distinta es la de sus zonas de seguridad, previstas para ambas en el art. 7 de la Ley y el del mismo número del Reglamento, tal como las definen los respectivos artículos 3 de sendas normas.

En concreto, el artículo 3 Ley 8/1975, de 12 de marzo, establece qué son las zonas de seguridad:

“Se denominan zonas de seguridad de las instalaciones militares, o de las instalaciones civiles declaradas de interés militar, las situadas alrededor de las mismas, que quedan sometidas a las limitaciones que por esta Ley se establecen, en orden a asegurar la actuación eficaz de los medios de que disponga, así como el aislamiento conveniente para garantizar su seguridad y, en su caso, la de las propiedades próximas, cuando aquéllas entrañen peligrosidad para ellas.”

Y según el artículo 7 del Real Decreto 689/1978, de 1 de febrero:

“1. Las instalaciones militares y civiles declaradas de interés militar estarán dotadas de las zonas de seguridad a que se refiere el artículo 3 de este Reglamento<sup>(4)</sup>.”

2. A tales efectos, a todas las instalaciones militares, y a las civiles cuando se las declare de interés militar, se las atribuirá, por el Ministerio de Defensa, una clase o categoría de conformidad con las normas y clasificaciones que seguidamente se establecen.”

Es decir, se las encuadrará en uno de los grupos de instalaciones militares que se recogen en el artículo 8 del citado Reglamento.

Pues bien, en el caso concreto resuelto por la citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de abril de 1999 (JT 1999/1443), se llega a la conclusión de que la zona en cuestión –factoría de la empresa Nacional Bazán situada dentro del Arsenal del Ferrol–:

“Debe ser considerada como una instalación civil declarada de interés militar, dotada de zona de seguridad, pero que no está calificada como zona de interés para la Defensa Nacional ni afectada directamente a ella, que es la condición exigida en el artículo 64. a) de la Ley 39/1988, para gozar de la exención.”

En realidad, si se atiende a que, mediante Orden de 21 de julio de 1981 por la que se establece la zona de seguridad del Arsenal de Ferrol, aquélla incluye dentro de la zona próxima de seguridad de la instalación militar Arsenal del Ferrol a la factoría Nacional Bazán, podría compartirse la conclusión del Tribunal Económico Administrativo Central, que sería coherente con su razonamiento inicial. Lo que no parece de recibo, según la normativa analizada, es la afirmación transcrita según la cual una instalación civil de

---

<sup>4</sup> Reproduce el art. 3 de la Ley.

interés militar –y no su zona de seguridad– no están calificadas como zona de interés para la Defensa Nacional.

De hecho, la sentencia del Tribunal Superior de 14 de julio de 2001 (RJ 2001/7100) reconoce la procedencia de la exención para esta misma empresa, si bien el supuesto concreto se refiere a la vigencia de la misma según el régimen transitorio establecido tras la entrada en vigor de la LHL. Siendo lo destacable el hecho de que, según normas propias, aquélla había sido declarada como de interés para Defensa Nacional.

En definitiva, la procedencia de la exención de las zonas de seguridad debe considerarse a la luz del citado artículo 7 de la Ley 8/1975 y del Reglamento, que prevén que dichas zonas se hallan sometidas a las mismas limitaciones que las zonas declaradas de interés para la Defensa Nacional.

### **Segundo supuesto: Seguridad Ciudadana**

En este caso, y más allá de la cuestión sobre distribución de competencias que ya se ha visto, el principal problema es precisamente el requisito de la afectación directa a la seguridad ciudadana.

Éste se ha presentado básicamente en relación con viviendas y dependencias de las que discute que se hallen en dicha situación. Los ejemplos son dos muy significativos: el de las viviendas de las llamadas casas-cuartel de la Guardia Civil y el que se refiere a las sedes del Gobierno Civil, Delegaciones y Subdelegaciones del Gobierno.

#### **GUARDIA CIVIL**

Para su análisis debe tenerse en cuenta, previamente, su proximidad con el primer supuesto de exención, habida cuenta de su naturaleza militar, así como de algunas de sus competencias que se refieren a la defensa nacional. Así la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2001 (RJ 2001/7619) considera su posible afectación a las dos finalidades, de defensa y de seguridad ciudadana.

Artículo 23 de la Ley Orgánica 5/2005, de 17 de noviembre, de Defensa Nacional:

“La Guardia Civil es un Instituto armado de naturaleza militar, dependiente del ministro del Interior en el desempeño de las funciones que se le atribuyen por la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo), de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, y del ministro de Defensa en el cumplimiento de las misiones de carácter militar que se le encomienden”. En los términos del artículo 24 siguiente.

Competencias: artículo 12.1B Ley Orgánica 2/1986, de 13 marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado (RCL/1986/788):

“Serán ejercidas por la Guardia Civil: a) Las derivadas de la legislación vigente sobre armas y explosivos.[...] d) La custodia de vías de comunicación terrestre, costas, fronteras, puertos, aeropuertos y centros e instalaciones que por su interés lo requieran.”

La controversia sobre su exención o no, tal y como declararon diversos Tribunal Superior de Justicia, queda perfectamente descrita en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias números 89/1998 de 29 enero (JT 1998\112) y 1071/1998 de 9 diciembre, JT 1998\1898:

“Sobre este tema litigioso que se ciñe a delimitar e interpretar el adverbio «directamente» de la locución legal, se han pronunciado con criterio bastante heterogéneo, distintos tribunales territoriales de este orden jurisdiccional la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Castilla-La Mancha en sentencia de 12 mayo 1997 (JT 1997/682), deniega la exención de las dependencias destinadas a viviendas por no estar directamente afectas a la seguridad ciudadana, aunque puedan resultar necesarias para el ejercicio de aquella actividad, frente a este criterio restrictivo basado en la idea que las exenciones, por ser privilegios y excepciones al principio de igualdad deben ser objeto de una interpretación restrictiva, estando prohibidas su extensión a supuestos distintos de los estrictamente previstos, para que una exención o bonificación pueda ser declarada, ha de estar previamente establecida, clara y expresamente en las disposiciones aplicables al caso, debiendo ser estas disposiciones interpretadas siempre ateniéndose a los términos estrictos o literales de las normas que las reconozcan o establezcan, como dice el Tribunal Supremo en sus sentencias de 21 abril 1980 (RJ 1980/1362) y 25 febrero 1993 (RJ 1993/618). Las Salas de lo Contencioso-Administrativo de Madrid y La Rioja en Sentencias de 17 mayo 1996 (JT 1996/679) y 22 enero 1997 ( JT 1997\135 ), llegan a una solución distinta, declarando procedente la exención respectiva para un edificio de viviendas situado en el cuartel de la Guardia Civil y para los inmuebles del Grupo Especial de Seguridad de la Guardia Civil, incluidas las viviendas, y ello porque la totalidad de las viviendas del personal adscrito al referido cuartel se encontraban insertas dentro de un recinto amurallado y cerrado que convertía a la finca en una unidad inescindible, destinada a una exclusiva misión de permanente vela por la seguridad ciudadana

que las citadas viviendas anexas contribuían a facilitar. El examen comparativo de los criterios expuestos, conduce a estimar más acertado el segundo criterio tanto desde el punto de vista material, puesto que estos inmuebles conforman un todo indisoluble, aunque fueran susceptibles de separación sobre el terreno, al objeto de conseguir la mejor utilización de los medios personales y materiales disponibles y la racional distribución de los efectivos de la Guardia Civil en la generalidad del territorio nacional, por lo que prima el interés general sobre el particular de los beneficiarios de las viviendas, como del jurídico inseparable del anterior de la pronta disponibilidad del personal residente en las viviendas del cuartel para atender la seguridad ciudadana, supuesto que permite integrarlo en la previsión legal de directamente afecto a la seguridad ciudadana al confundirse en este caso la finalidad mediata con la instrumental, tampoco puede obviarse que el término «directamente» tiene un significado distinto de exclusivo.”

En relación con la alusión al conjunto inescindible de instalaciones, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, números 42 y 43/2001 de 2 febrero, JUR 2001\116268 y 116270, respectivamente, los equiparan con las viviendas de los cuarteles militares:

“[...] es de sobra conocido, por notorio, que los acuartelamientos de la Guardia Civil llevan incorporados pabellones destinados a sus miembros y familias, de igual modo que de los cuarteles de los ejércitos forman parte inseparable de los mismos aquellas dependencias destinadas a comedores, dormitorios, aseos, etc. Siendo la única diferencia entre unos y otros, el que en los primeros existen pabellones compartimentados en casas, habitando cada una de ellas un miembro de la Guardia Civil junto con su familia. No siendo otra la finalidad de ese sistema que la más pronta y eficaz disponibilidad de sus miembros para el servicio. Podría resumirse diciendo que los miembros de ese benemérito Cuerpo llevan a sus familias a vivir al cuartel, debido a su especial régimen militar. La casa-cuartel es - como con acierto se dice en la sentencia apelada-un todo inescindible y, por consiguiente, todo el inmueble en que se instala dicha Casa-Cuartel goza por entero de la exención que le concede el artículo 64.a) de la LRHL pues todo él está directamente afecto a las necesidades de la seguridad ciudadana.”

Sin embargo, esta controversia fue atajada por la doctrina del Tribunal Supremo, contenida, entre otras, en la sentencia del Tribunal Superior de 1 de

marzo de 2003 (RJ 2003/2527): fundamento jurídico segundo (Ponente Sala Sánchez) que alude a la:

“...consolidada doctrina de esta Sala –vgr. Sentencias de 21 de julio de 2000 (recurso 5545/1994) (RJ 2000, 7274) y de 27 de septiembre de 2001 (recurso 3338/2000) (RJ 2001, 7619) –que tiene declarado ser procedente el reconocimiento de la exención que aquí se cuestiona, tanto porque tales viviendas están sometidas al régimen especial de los recintos destinados a acuartelamiento de la Guardia Civil (Ordenes de 27 de abril de 1974 [RCL 1974, 1100] , Real Decreto 2945/1983 [RCL 1983, 2593 y 2726] y Orden General de 19 de octubre de 1984), como porque su utilización como tales viviendas obedece a la mejor y más eficiente prestación del servicio de seguridad ciudadana y a la vinculación que dicha utilización presenta con la función pública desempeñada por sus ocupantes.”<sup>(5)</sup>.

Efectivamente, la citada sentencia del Tribunal Superior de 21 de julio de 2000 (RJ 2000/7274), (Ponente: Sala Sánchez) ya había declarado con anterioridad que estas viviendas:

“No tiene(n) otra finalidad que la mejor prestación del servicio y la concentración de medios personales y reales para asegurar su más rápida utilización y efectividad en caso de necesidad. [...] Y, [...] porque el uso de tales locales, incluido el de las partes destinadas a vivienda de quienes en el acuartelamiento prestan sus servicios, está regulado con minuciosa vinculación a la función pública que desarrollan sus ocupantes.”

En la STS de 27 de septiembre de 2001 (RJ 2001/7619)<sup>(6)</sup> se desestima un recurso de casación en interés de ley, y se afirma, si bien en relación con la redacción del precepto anterior a la Ley 51/2001, de 27 de diciembre, que:

«[...] la exención del IBI, respecto de esta clase de viviendas propiedad de Estado, está en razón a que se encuentran integradas en edificios “afectos directamente” a la Defensa Nacional o a la Seguridad Ciudadana (o a ambas cosas como hemos visto), con independencia de que estén ocupados por guardias civiles

---

<sup>5</sup> En aplicación de dicha doctrina, puede verse **STSJ Andalucía, Málaga núm. 79/2004 de 23 enero, JUR 2004\70248** y en el ámbito foral, **STSJ País Vasco nº 543/2003, de 8 de octubre (JUR 2003/270853)** y la anterior de **30 de mayo de 2001, en Recurso nº 6.029/97 ( JT 2001, 1342)** que aplicaba la **STS de 21.7.2000**.

<sup>6</sup> En aplicación de ella, v. gr. la **STSJ Asturias núm. 1049/2002, de 28 de noviembre (JT 2003/17)**.

o por éstos y sus familias, pues lo determinante es que formen parte (ya sea de manera directa o discontinua) de la tradicional casa-cuartel, que por su propia denominación incluye viviendas, cuya afección a la finalidad que justifica e impone el beneficio tributario es una cuestión de hecho, que ha de resolverse en cada caso, de acuerdo con la valoración de la prueba y no puede establecerse genéricamente y además de manera improcedentemente negativa, como quiere el Ayuntamiento recurrente”.

“El tercero y último de los extremos a que se refiere la declaración de doctrina legal pretendida es también rechazable, por cuanto contiene una tan extraña como inadmisibles tesis sobre la territorialidad de la exención discutida, de manera que solo pueda aplicarse a aquellos acuartelamientos destinados a servir directamente la seguridad ciudadana del municipio donde los bienes inmuebles estuvieran ubicados, porque, como ha puesto de manifiesto el abogado del Estado, no se trata de donde «sirven» los guardias civiles (concepto personal que carece de base legal alguna), sino, como ya hemos dicho, de que los inmuebles estén «directamente afectos» a la finalidad legalmente establecida para obtener la exención.»

Efectos de la doctrina del Tribunal Supremo:

No parece que actualmente pueda sostenerse el criterio de la citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha número 204/1997, de 12-V (JT 1997/682) que declaraba la improcedencia de la exención de las viviendas de la casa cuartel en cuestión, limitándola a las dependencias administrativas del inmueble. En este sentido, resulta significativo el cambio de criterio que realizó el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja (sentencia número 130/1999 de 8 marzo, (JT 1999\596)), variando el sostenido en su sentencia de 31 de mayo de 1994 en que no se reconocía la exención en estos casos. Más aún cuando, precisamente, esta sentencia es casada y anulada por el Tribunal Superior en la citada STS 21 de julio de 2000 (RJ 2000/7274). Además, tanto en la sentencia número 130/1999 de 8 marzo, (JT 1999/596), referida a los inmuebles del Grupo de Acción Rural de la Guardia Civil, como en las posteriores, sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja números 30/1997 de 22 enero (JT 1997\135) y 194/1999 de 14 abril (JT 1999\792), relativas a los inmuebles del Grupo Especial de Seguridad de Logroño de la Guardia Civil, refieren la exención a un “conjunto de instalaciones”, entre las que se citan:

“Una serie de servicios, oficinas de la policía judicial, galería de tiro, edificios de entrenamiento, armeros y sus contenidos, parque móvil, etcétera y de los cuales no se puede dudar de su afección a la Seguridad del Estado (*sic*).”

Tampoco otros supuestos como los dos siguientes:

- En relación con la competencia en materia de tráfico, una de las competencias de la Guardia Civil sobre la que no cabe duda, según la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada número 800/2000 de 5 junio, (JT 2000/1060), de su relación con la seguridad ciudadana, en ella se llega a la paradójica conclusión de considerar exentos los bajos del inmueble destinados a garaje y taller de reparación de vehículos de la Guardia Civil y el piso destinado a oficina de la Guardia Civil de Tráfico, excluyendo las viviendas de los miembros de la Guardia Civil.
- También en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid núm. 440/2000 de 22 marzo, (JT 2000/791) se excluye de exención las viviendas de la Guardia Civil pero por causa de la segregación del valor catastral del inmueble, distinguiéndose éstas del acuartelamiento. Circunstancia que impide la consideración como un todo unitario.

La trascendencia del requisito de directa afectación se observa en determinados ejemplos de exclusión de la exención:

Así el caso resuelto en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada número 1227/1999 de 19 julio, (JT 1999/1411):

“La norma no declara la exención respecto de bienes afectos a la seguridad ciudadana, sino que introduce el adverbio modal directamente, esto es, de modo directo, que se encamina directamente a una mira u objeto, con inmediatez, por exclusión, de modo esencial o primordial. De suerte que será quien pretenda la exención, quien habrá de acreditar los extremos que la integran. Pero es el caso que sobre no estar acreditado nada de ello, y aunque no parece que pueda discutirse que un acuartelamiento de la Guardia Civil está directamente afecto a ese fin, de la documentación que en su momento aportó la Administración demandada cuando le fue requerido el envío del expediente administrativo se comprueba que el terreno por el que se gira la liquidación corresponde a la parcela catastral 35-63-024 que no forma parte del acuartelamiento de la Guardia Civil, que sí está, como se acaba de decir, directamente afecto a la seguridad ciudadana,

sino de algo distinto, un suelo que para estar exento requeriría la previa demostración de esa afectación directa, en cuanto está separado por un vial de la parcela catastral donde se asienta el acuartelamiento, que es la parcela catastral 33-64-0, como se puede observar obviamente distintas.”

O en el caso de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña número 1395/2001 de 27 diciembre, (JUR 2002/110048), que de la doctrina del Tribunal Superior sobre esta cuestión, deduce “a sensu contrario”, que:

“No es suficiente la afectación del inmueble a la Guardia Civil, sino que es necesario, además, que se trate de una afectación "directa", que sólo tiene lugar, según la jurisprudencia transcrita, respecto de las viviendas de los funcionarios y sus familias que formen parte de los acuartelamientos, y que en todo caso exige que se trate de una afectación directa actual, de manera que el abandono y falta de uso del inmueble por la Guardia Civil priva de cualquier operatividad a la exención.»

Tampoco se reconoce la procedencia de la exención en relación con un solar donado al Estado para la construcción de un cuartel de la Guardia Civil, formalizándose acta de afectación al servicio público con destino a esa finalidad, en la sentencia del tribunal de Justicia de Asturias número 777/2002 de 10 septiembre, (JUR 2002\263422). Así, afirma:

“La relación del inmueble con los Servicios de Seguridad ciudadana debe ser directa, inmediata y unívoca e inseparable, por lo que no se extiende a un solar en el que lejos de desarrollarse ya de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio, está simplemente destinado a albergar, cuando se construya, un edificio dedicado a la realización de actividades operativas, efectivas, de seguridad ciudadana, momento en el que podrá reclamarse con fundamento la concesión del beneficio que ahora se deniega.”

#### *DEPENDENCIAS Y VIVIENDAS EN DELEGACIÓN Y SUBDELEGACIÓN DE GOBIERNO*

Según el requisito de afectación directa, existe una doctrina reiterada del Tribunal Supremo, expresada en la sentencia del Tribunal Superior de 29 junio 2001 (RJ 2001/6733) (sobre el edificio de la Delegación del Gobierno en Granada) que ofrece el criterio clave:

«Como ya hemos declarado en sentencia de 8 de julio de 2000 (RJ 2000, 4715), de lo que se trata es del destino del inmueble en sí mismo y aparte de que la apreciación probatoria de la Sala de Instancia no tendría acceso a la casación, resulta acertado el criterio de la misma en cuanto a la necesidad de que el edificio sirva “directamente”, como exige el precepto invocado, a la referida seguridad ciudadana, lo que –como pone de manifiesto el recurrido Ayuntamiento de Granada– difícilmente es predicable del que constituye sede administrativa de diferentes competencias, entre las que se encuentra, pero sin carácter exclusivo, la de la responsabilidad política y más alta autoridad gubernativa provincial en materia de dicha seguridad ciudadana, con lo que la mezcla de funciones, sin acreditar distinción de espacios a que se destinan, impide el reconocimiento del requisito expresado de que la adscripción pueda calificarse de «directa.»

Reproduciendo la anterior, la sentencia del Tribunal Superior de 27 diciembre 2002 (RJ 2003/1432), rechaza la exención en relación con el edificio sede de la Delegación del Gobierno en Castilla-La Mancha y del Gobernador Civil de Toledo, [...] que incluía la morada del delegado del Gobierno, secretario general, portero mayor y conductor. En el mismo sentido, sentencias del Tribunal Superior de 18 diciembre 2002 (RJ 2003/48), de 14 noviembre 2002 (RJ 2003/1306) y de 2 octubre 2002 (RJ 2002/9905) (Delegación del Gobierno de Ciudad Real).

Sobre la base de estas sentencias se declara la improcedencia de la exención para la Subdelegación del Gobierno de León en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid núm. 1099/2005 de 31 mayo, (JUR 2005/142393). Anteriormente ya había llegado a la misma conclusión acerca de este caso en Sentencia número 81/2001 de 16 enero (JT 2001/347), en la que se variaba el criterio anterior sostenido en sentencia número 659/1997, de 4 de julio (JT 1997, 915).

En relación con el fundamento de esta exención resulta significativa la afirmación de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada), núm. 1726/2000 de 28 diciembre (JUR 2001/67847):

«[...] concurriendo en el supuesto enjuiciado relativo a las características del inmueble que sirve de sede al Gobierno civil dos de los requisitos a los que queda vinculada legalmente el reconocimiento de la exención (que se trate de un inmueble propiedad del Estado y que se encuentre afecto a la seguridad ciudadana), no es posible apreciar la existencia del tercero de los requisitos exigidos por el referido precepto, esto es, que ese inmueble propiedad del Estado

se halle directamente afectado a la seguridad ciudadana, pues, aunque corresponda al Gobernador Civil la función de proteger la seguridad pública cuyas funciones en tal sentido se encuentran recogidas en los apartados a), c) y d) del artículo 17 de su Estatuto regulador, en rigor, los servicios gubernativos afectos a hacer efectiva esa protección de modo directo, tienen su sede material en otras dependencias e inmuebles distintos al que sirve de sede al Gobierno Civil por lo que sostener una tesis contraria sería tanto como convertir el sentir de una exención objetiva en una de carácter subjetivo, reconociendo ese beneficio fiscal no por razón del objeto al que sirve el inmueble exentado, sino por razón de la persona que en él reside, esto es, el gobernador civil.»

No obstante lo anterior, sí se admite la exención en la sentencia del Tribunal Superior de 26 enero 2004 (RJ 2004\826):

«El hecho de que existan otras, por ejemplo, 8 de julio de 2000 (RJ 2000, 4715) y 29 de junio de 2001 (RJ 2001, 6733) , en las que se deniega la exención controvertida respecto a dependencias del Gobierno Civil no es contradictorio con lo que ahora afirmamos, pues en ellas se contemplaban hipótesis en las que las dependencias administrativas excluidas eran ajenas a la Seguridad Ciudadana, lo que aquí no sucede. Además, la Sala de Instancia había realizado, en aquellos asuntos, una valoración probatoria mediante la que concluía que dichas dependencias no se encontraban «directamente» adscritas a la seguridad ciudadana. Contrariamente, en este recurso, la valoración de la Sala de Instancia es taxativa en el sentido de que la vivienda del gobernador civil, delegado de Gobierno ahora, tiene instalados elementos técnicos directamente ordenados a hacer valer la función de velar por la seguridad ciudadana que le corresponde, por lo que concluye que dichas dependencias están directamente ordenadas a velar por la seguridad ciudadana, lo que exige el reconocimiento de la exención discutida.»

Aún así, a la vista del criterio generalizado del Tribunal Supremo, difícilmente podría sostenerse en la actualidad el parecer de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana número 698/1998 de 10 julio, (JT 1998/1119) que contempla la exención en un sentido amplísimo:

«[...] considerando que la propia Administración demandada admite en su escrito de contestación a la demanda que las dependencias destinadas a vivienda del portero, el archivo, los aseos, la cafetería, los servicios administrativos, los

servicios jurídicos, las dependencias de las administraciones periféricas, los despachos del gobernador, secretario y vicesecretario, gabinete de prensa, informática y gabinete técnico, y las viviendas del gobernador y del secretario, constituyen dependencias para el ejercicio de las facultades y atribuciones previstas en los artículos 1 y 17 del Estatuto de los Gobernadores de 1980, entre las que como ya vimos se encuentran las relativas a la seguridad ciudadana, es claro que la propia Administración demandada, está reconociendo la afección también de dichas dependencias a la seguridad ciudadana, pues no cabe deducir lo contrario del hecho de que los Gobiernos Civiles actúen además de las referidas funciones atinentes a la Seguridad ciudadana, otras funciones como son las que resultan del artículo 11 y de determinados párrafos del artículo 17 del Estatuto de los Gobernadores a que alude la parte demandada.”

#### CUERPO SUPERIOR DE POLICÍA

Los anteriores supuestos destacan especialmente en contraste con los relativos al Cuerpo Superior de Policía sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, sentencia de 12 mayo 1998, (JT 1998/944):

« [...] la aproximación a la formulación legal del elemento objetivo de la exención en cuanto a la determinación de qué bienes se hallan directamente afectos a la seguridad ciudadana, pasa por entender que sólo alcanza a aquellos bienes en que se desarrollan de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio, como sería el edificio destinado a la Comisaría de Policía que es el espacio donde se articulan las actividades de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado a los que materialmente se les atribuye la competencia relativa a la salvaguarda y protección de la seguridad ciudadana, [...] . Esa circunstancia no puede predicarse igualmente del edificio en el que se ubica el Gobierno Civil o la sede de la Delegación del Gobierno acerca del que, si bien su titular ostenta el mando de las Fuerzas de Seguridad del Estado, lo cierto es que comprende una serie de instalaciones y departamentos administrativos que gestionan otras muchas competencias atribuidas a los Gobiernos Civiles o en este caso al delegado del Gobierno, que ni directa ni indirectamente afectan a la seguridad ciudadana, y por lo tanto del inmueble en cuestión no se puede predicar que esté afecto directamente a la misma en los términos restrictivos que enuncia el artículo 64. a) de la LHL. [...] Con mayor razón dicha conclusión ha de ser extendida a las viviendas destinadas en dicho edificio a morada del delegado del Gobierno,

secretario general, portero mayor y conductor, porque, en primer lugar, ni siquiera podría entenderse que estén siendo ocupadas por personas cuya presencia en ellas sea indispensable y necesaria para la correcta prestación del servicio que tienen encomendado y por tanto su ocupación es una posibilidad que se ofrece a determinadas personas que realizan su actividad profesional en el Gobierno Civil pero que nada afecta al desarrollo de su trabajo, de modo que pudieran vivir en otro inmueble cualquiera de la población sin que se resintiera la efectividad y eficacia de sus servicios. Independientemente de ello y aunque la ocupación de las viviendas por sus moradores fuera necesaria, resulta muy forzado sostener que fueran instalaciones que se hallan directamente afectas a la seguridad ciudadana, tal como exige el artículo 64. a) de la LHL como presupuesto de la exención, porque parece claro que su destino directo es servir de morada a los ocupantes y en ellas no se realiza directamente ningún servicio relacionado con dicha competencia estatal, con la que sólo muy indirectamente guardarían alguna conexión.”

Incluso, en relación con un inmueble en construcción que, según las disposiciones administrativas pertinentes, había sido afectado al Ministerio del Interior y destinado a Jefatura Superior de Policía, sí se admite la exención en sentencia Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada), número 773/1999 de 10 mayo, (JT 1999/994).

### **Otros supuestos**

La sentencia del Tribunal Superior de 8 julio 2000, (RJ 2000\4715), reproducida por la posterior sentencia del Tribunal Superior de 13 junio 2001 (RJ 2001\6044) rechaza la exención del parque móvil del Ministerio de Economía y Hacienda en Logroño, afirmando que «protección civil» no es equivalente ni forma parte de «seguridad ciudadana». (Confirma así el criterio de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja número 40/1996, de 29 de enero [JT 1996/41]).

JUAN MARTÍN QUERALT

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

## **LOS BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRATADOS OTAN: NOTAS AL REAL DECRETO 160/2008, DE 8 DE FEBRERO**

### **Planteamiento**

El objeto del presente estudio es analizar el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados-Parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación.

A resultas de lo que será desarrollado más adelante, hemos de indicar:

1. En primer lugar, que no se trata de una norma creadora de beneficios fiscales, lo que no sería posible, por insuficiencia jerárquica y estar ello reservado a normas con rango de ley<sup>(7)</sup>, pero tampoco es un texto meramente procedimental; ello es así, porque aquellos se encuentran contenidos en tratados internacionales, que regulan esta cuestión con un carácter meramente enunciativo y de aplicación por todos los Estados signatarios, correspondiendo su concreción a cada uno de ellos conforme a lo previsto en su sistema tributario, y a la definición de los hechos imponibles de posible incidencia, cuyo reverso es la exención tributaria <sup>(8)</sup>.

---

<sup>(7)</sup> Recuérdese que a tenor de lo previsto en el art. 133(3) de la Constitución: "Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley"; en el mismo sentido se manifiesta el art. 8 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor: "Se regularán en todo caso por Ley : d) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales"

<sup>(8)</sup> Como precisa el art. 22 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, "Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal"; el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de Septiembre de 2000, tiene declarado: "Es sabido que con el término exención, en Derecho Tributario, se hace referencia al efecto de ciertos supuestos de hecho

2. En segundo lugar, que los Tratados comprensivos de beneficios fiscales son las normas que a continuación se exponen y a las que se refiere el art. primero del Reglamento que se examina, dentro del ámbito de las "definiciones", y que son aplicables en España, tras su incorporación a la organización militar<sup>(9)</sup> supranacional:

"A los efectos de lo dispuesto en este Reglamento, se entenderá por:

- Convenio I Convenio entre los Estados-Partes del Tratado del Atlántico Norte relativo al Estatuto de sus Fuerzas, firmado en Londres el 19 de junio de 1951.
- El Protocolo. El Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales militares Internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte, firmado en París el 28 de agosto de 1952.
- Asociación para la Paz (PfP) y el Acuerdo sobre el Estatuto de la Fuerza (SOFA), el Convenio entre los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte y los otros Estados participantes en la PfP relativo al SOFA, firmado en Bruselas el 19 de junio de 1995, y cualesquiera protocolos del mismo que se encuentren en vigor en España.
- Acuerdo Complementario. El Acuerdo entre España y la OTAN relativo a las condiciones especiales aplicables al establecimiento y explotación en territorio español de un Cuartel General militar internacional, de 28 de febrero de 2000."
- En tercer lugar, que las citadas normas constituyen fuente del Derecho Tributario, pues a tenor de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, tienen esta condición en el Ordenamiento Tributario<sup>(10)</sup>, y por ello los tributos se regirán:

---

que, pese a estar incluidos en el ámbito del hecho imponible del tributo de que se trate, no llevan consigo, cuando se realizan, el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, en cuanto ahora importa, de la obligación de satisfacer la deuda tributaria. El mecanismo jurídico para que ello ocurra ha sido explicado, doctrinal y jurisprudencialmente, v.gr. Sentencia de esta Sala de 3 de Diciembre de 1998, entre muchas más, por la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto: una, la norma que define el hecho imponible y le asocia la consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria y, otra, la norma que reconoce la exención, que enerva los efectos de la primera al disponer que no tengan lugar, o no se produzcan, respecto de determinados sujetos que realicen el hecho imponible, exenciones subjetivas, o que no se apliquen a determinados bienes, derechos, operaciones, rendimientos, etc., exenciones objetivas"

<sup>(9)</sup> Se ha ocupado de esta cuestión el Ex ministro de Defensa Narcis Serra en "La transición militar. Reflexiones en torno a la reforma democrática de las Fuerzas Armadas" Editorial Debate (2008); véase asimismo: "Las Fuerzas Armadas a disposición de la Unión Europea: ¿Hacia un Cuerpo Armado Común Europeo?", de Acosta Sánchez, en Revista Española de Derecho Europeo nº 25 (2008) pág. 11 y ss.

<sup>(10)</sup> Véase lo expuesto por Plaza Jabat, en: "Las fuentes del Ordenamiento Tributario", integrante de la obra colectiva por mí dirigida: "Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de Diciembre)" Homenaje a Pedro Luís Serrera Contreras, Instituto de Estudios Fiscales (2004) pág. 99 y ss.

"b) por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución" (11).

- Por último, la regulación del régimen jurídico de las exenciones procedentes de los "Convenios OTAN", no es la vez primera que se produce; en efecto, tras la adhesión de España a la citada Organización de defensa, se promulgó el Real Decreto 1046/1989, de 28 de agosto, y posteriormente el Real Decreto 1967/1999, de 23 de diciembre, al que sucede el que por medio del presente estudio se examina; en estas disposiciones, amén de precisarse los beneficios a aplicar con arreglo al Sistema Tributario Español, se contienen normas de procedimiento tributario, pues como indica el preámbulo de la misma:

"A la par, se ha procedido a la actualización de alguna de las exenciones ya reguladas, racionalizando los procedimientos para su aplicación."

Ello va a incidir especialmente en la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y de los Impuestos Especiales de Fabricación, al contemplarse las exenciones tributarias como un supuesto de devolución de impuestos.

Expuesto lo anterior procederemos a dar cuenta del alcance de lo previsto en el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, <sup>(12)</sup> con arreglo a la sistemática siguiente:

## **Contenido**

Como antes se expuso, estamos en presencia de la regulación de determinadas exenciones tributarias que traen causa de lo dispuesto en tratados internacionales suscritos por España, por lo que por un lado se cumple con las exigencias del principio

---

<sup>(11)</sup> Sobre el precepto mencionado en el texto véase lo que expuse en: "Los Tratados Internacionales y la Hacienda Pública", integrante de la obra colectiva "Las Cortes Generales", Estudios Jurídicos, Dirección General de lo Contencioso del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen III (1987) pág. 87 y ss; el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de Junio de 2005, expuso: "No puede ignorarse la eficacia normativa de los Tratados Internacionales ni su específico rango en el sistema de fuentes de nuestro Ordenamiento Jurídico derivado del art. 96 CE, según el cual sus disposiciones sólo pueden ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional"

<sup>(12)</sup> Una de las diferencias que se observan, comparando las diversas regulaciones reglamentarias, es que en la última y actualmente vigente, también se contienen referencia al Impuesto General Indirecto Canario, regulado en la Ley 20/1991, de 7 de Junio; sobre dicho Impuesto, véase el nº 279 (2008) de "Noticias de la Unión Europea", dedicado al análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el Régimen Económico y Fiscal de Canarias; en el art. décimo del Real Decreto 160/2008, de 8 de Febrero, se contemplan las exenciones de dicho Impuesto, con referencia a la Ley 20/1991, de 7 de Junio, precisándose, desde el punto de vista procedimental que: "En tanto no se aprueben por la Comunidad Autónoma de Canarias las normas de gestión respecto al Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de mercancías en las Islas Canarias, en relación al procedimiento para la aplicación de las exenciones y de la enajenación de los bienes adquiridos o importados contempladas en este art., se aplicarán supletoriamente, conforme establece la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991, las normas de gestión recogidas en los arts. 5 y 7 de este Reglamento"; ello nos lleva a remitirnos a lo que se expone con posterioridad en el texto.

de legalidad, y por otro lado se produce una limitación del poder tributario <sup>(13)</sup> del Estado, en favor de una entidad de mutua defensa reconocida internacionalmente, y a la que se dispensa de cualquier tipo de gravámenes que se proyecten sobre importaciones o adquisiciones de bienes, que se produzcan para el cumplimiento de sus fines, o en favor de personas relacionadas con la OTAN; así ocurre con los contratistas de obras que realicen su actividad en favor de aquella, por lo que se amplía el espectro subjetivo de la aplicación de los tratados.

Pero esta singularidad coexiste con otra, a saber que el destinatario de la exención, también pueden ser "las Fuerzas Armadas españolas, cuando actúen en nombre y por cuenta de la OTAN para los fines autorizados en el acuerdo complementario", lo cual hace reverdecer la conocida polémica doctrinal sobre si el Estado puede estar sujeto y en consecuencia exento de sus propios tributos <sup>(14)</sup>.

El contenido de la disposición que se examina deja al margen de su consideración al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, omisión que puede complementarse, además de por lo expuesto por el Texto Refundido del Impuesto, por lo que se indica en el Real Decreto 2485/2000, de 24 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, a cuyo tenor:

"Las franquicias aduaneras y fiscales a la importación, las exenciones en las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios en la fabricación de productos objeto de los impuestos especiales y en la matriculación de

---

<sup>(13)</sup> Me remito a lo expuesto por López Espadafor, en: "El concepto de territorialidad desde la perspectiva de la Ley General Tributaria", Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega, Editorial Lex Nova, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I (2005) pág. 131 y ss.; sobre determinados tributos locales con incidencia en la Base Naval de Rota, véanse las Sentencias del Tribunal Supremo de 7 de Marzo de 1983 y 16 de Julio de 2002.

<sup>(14)</sup> Tenemos que hacer obligada referencia al trabajo de Vega Herrero "El Estado como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias", Hacienda Pública Española, nº 54 (1978), pág. 290 y ss., que sirve de presentación al de los autores italianos: Socca "Los entes públicos impositores como sujetos pasivos de la imposición", Scialpi "La aptitud del Estado para asumir la figura de sujeto pasivo en relación jurídico impositiva" y Carli, "Sujeción del Estado a sus impuestos y capacidad contributiva"; el autor en último lugar citado, aun reconociendo que no son conclusiones unánimemente compartidas, sintetiza el problema de la siguiente forma: "Las motivaciones prevalentes hace mucho tiempo, dirigidas a mantener la no sujeción del Estado a sus impuestos, pueden resumirse así:

- a) El poder tributario del Estado, se ha dicho, es aplicación de su soberanía, que implica un poder de supremacía frente a un sujeto distinto; y el ejercicio de la potestad financiera, al constituir uno de los aspectos del poder de imperio del Estado, no podría ejercerse en el ámbito del ente que la detenta y ejercita. Es decir, la soberanía sólo podría aplicarse frente a personas físicas o jurídicas diversas del ente que la detenta y en posición de sujeción respecto a éste.
- b) La relación jurídico-impositiva, como cualquier relación jurídica, exige al menos dos sujetos distintos y no aparece relación obligatoria cuando las posiciones del deudor y acreedor deben coexistir en el mismo sujeto.
- c) El Estado no puede estar sujeto a sus impuestos, porque debería pagar y recibir al mismo tiempo, esto es, debería percibir, a título de impuesto, y sólo en parte, por los necesarios gastos de administración, aquella renta que a él pertenece por entero; la función de la imposición tributaria es dar al Estado los medios para proveer a los gastos públicos, e imponiéndose a sí mismo el deber de contribuir a tales gastos vendría a privarse de una parte de los medios."

determinados medios de transporte, en régimen diplomático, consular y de los organismos internacionales, se aplicarán con el alcance y condiciones y siguiendo el procedimiento establecido en el presente Real Decreto.

Las exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en régimen diplomático, consular y de los organismos internacionales, se aplicarán de acuerdo con lo establecido en el apartado B.1 del apartado primero del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre"<sup>(15)</sup>

### **Una referencia colateral pero obligada**

Por su paralelismo con la cuestión que aquí se examina, debe de hacerse mención de lo dispuesto en el Convenio de Amistad, Defensa y Cooperación, suscrito entre Estados Unidos de América y España, con fecha 2 de julio de 1982, en el que se expuso:

«En relación con el artículo 11 del Convenio sobre el SOFA, la importación de material, equipo, repuestos, provisiones y demás mercancías en España por las fuerzas de Estados Unidos de América para fines oficiales en el ejercicio de las funciones autorizadas en el Convenio complementario segundo y sus anejos, estará exenta de toda clase de derechos españoles. La adquisición de tales bienes en España por las fuerzas de Estados Unidos de América para idénticos fines gozará de los beneficios fiscales a la exportación y estará exenta de toda clase de impuestos, derechos y cargas españoles inmediatamente aplicables a dicha adquisición cuando el valor total de la adquisición iguale o supere 100.000 pesetas.»

Este Acuerdo sustituyó al Convenio para la Ayuda para la Defensa Mutua de 26 de septiembre de 1953<sup>(16)</sup> no habiéndose suscitado problema alguno en orden a su interpretación<sup>(17)</sup>, hasta que se intentó su aplicación al Impuesto sobre Sociedades,

---

<sup>(15)</sup> A tenor de lo previsto en el art. 45.I.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, están exentas: "Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del Ordenamiento interno"; me he ocupado del precepto en mi: "Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", Marcial Pons, Quinta Edición (1997) pág. 598 y ss.

<sup>(16)</sup> Los aspectos sustantivos de lo que se examina en el texto pueden verse, entre otros en el nº 23 de "Cuadernos de la Escuela Diplomática" (2003), en especial las referencias que se contienen bajo la rúbrica de "Los 50 años de los Acuerdos de Defensa entre España y EEUU"

<sup>(17)</sup> Recuérdese que el art. 31(1) de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados expuso: "Un Tratado deberá interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin"

saliendo al paso de esta pretensión el Tribunal Supremo, que en sentencia de 4 de mayo de 2005, expuso lo que a continuación sigue:

"1. El sujeto pasivo el Impuesto sobre las Sucesiones es la sociedad recurrente, sin que tal posición pueda ser alterada por un eventual convenio de esta con el Gobierno de Estados Unidos, artículo 36 LGT/1963.

2. No se reconoce la obligación del Gobierno de Estados Unidos de pagar el Impuesto de Sucesiones, porque, según el Tribunal de Instancia a quien incumbe en exclusiva fijar los elementos fácticos relevantes para la pertinente decisión, ni siquiera se acredita la existencia de convenio alguno que así lo estipule. Y es Procedimiento Administrativo español, no el Gobierno de Estados Unidos quien reclama el importe de lo reembolsado por aquel concepto.

3º Como resulta de los apartados 1.b) y c), la exención reconocida se concibe especialmente en relación con las figuras impositivas que en los años a que responde el Convenio gravaban los envíos de material desde Estados Unidos a España para el mantenimiento logístico de las bases norteamericanas y los impuestos locales y provinciales, y no incluye los impuestos por beneficios de personas o entidades por servicios, obras o trabajos prestados por cuenta de o para Estados Unidos. De ahí que haya de entenderse excluida de la exención el IS correspondiente a la entidad recurrente por actividades desarrolladas en España, con independencia de cual fuera el sistema acordado con Estados Unidos para la determinación del precio o remuneración de dichas actividades."

4. IVA. La disposición que nos ocupa dedica su atención preferente al gravamen que ha quedado reseñado en el epígrafe <sup>(18)</sup>; la referencia contenida en los Acuerdos de 28 de febrero de 2000 y en los Tratados relativos a la OTAN, tiene su reflejo en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre <sup>(19)</sup>, y así son de mencionar:

---

<sup>(18)</sup> Sobre el gravamen a la importación el Real Decreto 160/2008, de 8 de Febrero, concede exención en relación con los carburantes, aceites y lubricantes para ser utilizados por los vehículos, aeronaves y navíos oficiales, así como para las importaciones de bienes para uso oficial, así como para los sujetos que guardan relación con los supuestos que gozan de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, a que se refiere el art. 2(2), en relación con el 4(2) de la disposición que se examina; el procedimiento para hacer efectiva la exención conduce a su aplicación por la Aduana, salvo en algunos supuestos especiales en que se hace preciso su autorización y reconocimiento previo por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, con paralelismo con lo que se expone en el texto; además y siguiendo esta línea de asimilación, el art. 3(3) del Reglamento que se examina, dispone que: "Respecto de bienes objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación cuya importación se realice en régimen suspensivo, la aplicación de la exención regulada en el art. anterior tendrá lugar, en cuanto a dichos impuestos, conforme al procedimiento establecido en el art. 8"

<sup>(19)</sup> Se encuentran referencias expresas a este supuesto de exención en la Sexta Directiva sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido de 17 de Mayo de 1977, y actualmente en su versión refundida contenida en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 18 de Noviembre de 2006.

- Normas aplicables:

Artículo 2: "En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español."

- Exenciones:

"Artículo 22. Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente las siguientes operaciones:

Diez. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las Fuerzas de los demás Estados partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el Convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al SOFA.

Once. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas con destino a otro Estado miembro y para las fuerzas de cualquier Estado parte del Tratado del Atlántico Norte, distinto del propio Estado miembro de destino, en los términos establecidos en el convenio entre los Estados-Partes de dicho Tratado relativo al SOFA.

Artículo 62. Importaciones de bienes destinados a la OTAN. Estarán exentas del impuesto las importaciones de bienes efectuadas por las fuerzas de los demás Estados-Partes del Tratado del Atlántico Norte, en los términos establecidos en el convenio entre los Estados partes de dicho Tratado relativo al SOFA» <sup>(20)</sup>.

Lo expuesto en los citados preceptos, tiene su reflejo en el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, que como ya se ha indicado, realiza una labor interpretativa del contenido de las exenciones contempladas en los Tratados OTAN, al objeto de efectuar la necesaria conexión con la realidad social actual <sup>(21)</sup>.

---

<sup>(20)</sup> Véase: "La tributación de las operaciones de importación y exportación en el IVA a la luz de la doctrina administrativa", de Calvo Vérguez, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria (2007).

<sup>(21)</sup> La Dirección General de Tributos se ocupó de responder a consultas en el sentido siguiente y sin ánimo exhaustivo; y así con fecha 20 de Abril de 2004, expuso: "En consecuencia con lo anterior, este Centro Directivo le informa que los servicios de asesoramiento jurídico sobre la concesión de una licencia de obras para una vivienda situada en Pontevedra, para una persona física que acredita pertenecer a la OTAN y que está destinado en Portugal, efectuados por el consultante estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque los mismos se presten en régimen diplomático, consular o de los Organismos Internacionales;" y con fecha 14 de Febrero de 2006, aclaró que: "a) Los gastos de instalación realizados por la Organización Internacional consultante, formada por varios Estados miembros de la OTAN y con respaldo del Mando Aliado de operaciones de la OTAN, que se propone ubicar sus instalaciones en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido español, siempre que estas instalaciones se destinen al esfuerzo común de la defensa.

b) En relación con los gastos soportados por esta Organización en España derivados del Presupuesto anual de Operaciones, tales como, combustible de

## ALCANCE DE LAS EXENCIONES

El contenido básico de la exención es desarrollo del ya transcrito artículo 22, apartados 10 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, Reguladora del Impuesto, y en tal sentido se declaran exentas las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios que tengan como destinatario la OTAN, un Cuartel General Aliado, así como las Fuerzas Armadas españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de la Organización y para los fines autorizados en el Acuerdo Complementario, exención que también se aplica a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de carburantes, aceites, lubricantes para vehículos, aeronaves y navíos de las fuerzas aliadas.

Ahora bien en el Real Decreto que nos ocupa se contiene una ampliación del contenido de la exención, con el carácter interpretativo ya expuesto, y que no parece contradecir el tenor de los Tratados OTAN, sino desarrollar lo acordado que en ocasiones, por la traducción casi literal del idioma inglés, obliga a concordarlo con nuestra legislación tributaria, y así:

- Conforme el artículo 4(2) del Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, estarán igualmente exentas del IVA:
  - "a) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como destinatario un contratista que ejecute un contrato para un cuartel general en el ejercicio de las funciones autorizadas en el acuerdo complementario, siempre que el contratista los adquiera en nombre del cuartel general.
  - b) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como finalidad el suministro de los comedores, clubes, restaurantes, asociaciones, cantinas, tiendas y economatos de los Cuarteles Generales.
  - c) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por los comedores, clubes, asociaciones, cantinas, bares y restaurantes, a favor del personal militar y civil español y los huéspedes oficiales del Cuartel General, exclusivamente para ser consumidos en estos locales.

---

aeronaves, contratos de servicios y material fungible estarán igualmente exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en España, aunque se destinen al esfuerzo común de la defensa"

- e) Las entregas de vehículos a motor y motocicletas que tengan por destinatario los miembros de la fuerza y sus personas dependientes, siempre que se trate de su vehículo particular.
  - f) Las entregas de caravanas, remolques y embarcaciones de recreo con su equipo necesario que tengan por destinatario a los miembros de la fuerza por el tiempo que duren su servicios."
- Y conforme al artículo 6 de la citada disposición:
- "Estarán exentas del IVA y de toda clase de derechos a la importación las operaciones siguientes:
- a) Las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias de los mismos efectuadas por los servicios públicos postales a favor de los miembros de la Fuerza y sus personas dependientes.
  - b) La importación, entrega o adquisición intracomunitaria del alcohol, tabaco y carburantes por los miembros y las personas dependientes en las cantidades razonables convenidas en el canje de cartas.
  - c) La importación, entrega o adquisición intracomunitaria de mobiliario y electrodomésticos por los miembros y las personas dependientes, siempre que el precio unitario exceda de un valor acordado entre Cuartel General de las Potencias Aliadas (SHAPE) y el Ministerio de Defensa en el canje de cartas."

## PROCEDIMIENTO DE APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES

Esta es la parte que ofrece mayor interés pues revela que el procedimiento tributario <sup>(22)</sup> puede revestir modalidades distintas, en función de la técnica tributaria que se desee aplicar.

## EN RELACIÓN CON EL DERECHO DE DEDUCCIÓN

Como es bien conocido el sistema de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, está en función del derecho de deducción del tributo soportado, pues como ha recordado el Tribunal Supremo en sentencia de 31 de octubre de 2007:

"El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o

---

<sup>(22)</sup> Véase sobre el particular: "Funciones, potestades, facultades, competencias y procedimientos administrativos: una propuesta de categorías jurídicas en la aplicación de los tributos bajo el tamiz de la nueva Ley General Tributaria", de Sánchez Blázquez, en "Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega", Editorial Lex Nova, Instituto de Estudios Fiscales, Volumen I (2005) pág. 797 y ss.

profesionales. grava todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que tienen lugar en las diferentes fases de la cadena de producción y comercialización, consiguiéndose a través del mecanismo de las deducciones gravar en cada fase únicamente el valor incorporado en ella.

Por tanto, el mecanismo de la deducción constituye la nota esencial del impuesto" <sup>(23)</sup>

Pues bien el artículo 4(3) del Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, contiene una regla según la cual:

"Las entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior generarán para el sujeto pasivo que las realiza el derecho a la deducción de las cuotas del IVA por él soportadas o satisfechas, en los términos previstos en el artículo 94. uno..Primero c) de la Ley 37/1992, del IVA, de 28 de diciembre."

Ello nos remite al precepto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, según el cual:

"Artículo 94. Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción. Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del art. anterior podrán deducir las cuotas del IVA comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:
  - a. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA.
  - b. Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.
  - c. Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número segundo de este apartado."

---

<sup>(23)</sup> Me remito a "El derecho de la deducción del IVA. Criterios establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su reflejo en nuestro derecho interno", de Checa González, Editorial Thomson Aranzadi (2006)

En definitiva estamos ante un supuesto de excepción<sup>(24)</sup>, pues la operación exenta no impide la deducción del tributo soportado, siendo ello un incentivo más y que afectará especialmente a quienes contraten con los Cuarteles Generales las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

#### EL PREVIO RECONOCIMIENTO DE LA EXENCIÓN

Como se expuso anteriormente, y ahora se reitera el procedimiento tributario actúa en un sentido o en otro, procediendo en primer lugar ocuparse de lo expuesto en el epígrafe, y que hace referencia al previo reconocimiento de la exención por la Administración Tributaria, que ha de estar basado en una petición *ad hoc* que se convierte en resolución positiva si transcurren tres meses sin obtener contestación expresa; una vez reconocida la exención:

"Los sujetos pasivos del IVA que realicen las operaciones mencionadas en este apartado no liquidarán<sup>(25)</sup> el impuesto correspondiente a las mismas ni repercutirán, por tanto, su importe, haciendo constar en la factura el reconocimiento de la exención otorgada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conservando dicho reconocimiento como justificante de la exención."

La "no liquidación" se refiere al acto concreto que origina la operación exceptuada de gravamen y es presupuesto de la no repercusión obligatoria a que se refiere el artículo 88 de la Ley del Impuesto<sup>(26)</sup>, pues como ha recordado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 13 de julio de 2002:

"El devengo del tributo se produce por la realización del hecho imponible, como ocurre en los demás, y es quien realiza este hecho o presupuesto el que asume la obligación tributaria y queda obligado con la Hacienda al ingreso de la prestación económica en que aquella consiste y también al cumplimiento de los restantes deberes pecuniarios y no pecuniarios anejos a su condición de sujeto pasivo. Lo que ocurre es que el objetivo

---

<sup>(24)</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de Octubre de 2007, alude a que: "También es concluyente la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 2 de Junio de 2005, As. C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, en la que recordando la sentencia de 11 de Julio de 1991, As. C-07/90, Lennartz, declara que de los artículos 2 y 17 de la Sexta Directiva se desprende que únicamente la persona que tenga la condición de sujeto pasivo y actúe como tal en el momento en que adquiera un bien, dispondrá de un derecho a deducción en relación con dicho bien y podrá deducir el IVA pagado por esta, y cuando lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas"

<sup>(25)</sup> Es sabido que el procedimiento de gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, se refiere a períodos temporales, con relación a los cuales se produce la obligación de autoliquidar el tributo por parte del sujeto pasivo; véase en tal sentido el art. 71 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de Diciembre, aprobatorio del Reglamento de dicho Impuesto.

<sup>(26)</sup> Según el art. 88 de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre: "Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarlo"

de la Ley indicada, como el de todos los Impuestos Indirectos y Especiales, es hacer llegar efectivamente el gravamen al titular de la capacidad económica demostrada mediante el consumo y ese objetivo sólo puede conseguirse mediante el establecimiento de la repercusión obligatoria, pues la potestativa o facultativa, obviamente, no lo podría conseguir."

Un supuesto especial es el contemplado en la norma reglamentaria que se examina en relación con determinados bienes inmuebles, al indicarse que:

"Asimismo, cuando se trate de entregas de edificios o terrenos, la aplicación de la exención quedará condicionada al otorgamiento del correspondiente documento público y a la inscripción en el Registro de la Propiedad a nombre de la OTAN.»

La exigencia documental y la inscripción registral, aparte de no poder invocar exigencia legal al respecto, parecen ir en contra de lo que ha sido doctrina al respecto, en el sentido de ser preciso que el derecho de deducción del tributo soportado no pueda fundamentarse en lo consignado en la escritura pública, al ser necesario, por contra, que siempre se expida factura<sup>(27)</sup>; por otro lado la inscripción obligatoria, que no constitutiva en el Registro de la Propiedad, no puede fundamentarse en lo que disponga un precepto reglamentario, sin desconocer que la conveniente inscripción registral de bienes inmuebles, precisa de escritura pública<sup>(28)</sup>, pero sin que ello pueda afectar a la aplicación de una exención tributaria, basada en lo acordado en Tratados Internacionales que no exigen este requisito.

#### APLICACIÓN DIRECTA DE LA EXENCIÓN

Lo expuesto en el apartado precedente en relación con el previo reconocimiento de la exención, no es de aplicación a todos los supuestos, sino solo a los contemplados en el art. cuarto del Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, apartado primero, letras a)<sup>(29)</sup> y d)<sup>(30)</sup> y apartado segundo, letras c), d), e) y f)<sup>(31)</sup>; pero como ya se ha expuesto a lo largo

---

<sup>(27)</sup> Sobre lo que se expone en el texto, véase: "Consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias formales a la luz del principio de proporcionalidad" de Ibáñez García, en "Noticias de la Unión Europea" nº 276 (2008) pág. 73 y ss.

<sup>(28)</sup> Así se desprende de lo dispuesto en el art. 3º de la Ley Hipotecaria.

<sup>(29)</sup> A tenor del precepto: "1. Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que se efectúen para la Organización del Tratado del Atlántico Norte y exclusivamente para su uso oficial cuya base imponible, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sea igual o superior a 300 euros"

<sup>(30)</sup> Asimismo estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido: "Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de carburantes, aceites y lubricantes que se destinen a ser utilizados exclusivamente por vehículos, aeronaves y navíos afectos al uso oficial de un Cuartel General o de una Fuerza de los Estados Partes del Tratado del Atlántico Norte distintos de España o de las Fuerzas Armadas Españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de

de estas páginas, el procedimiento tributario se aplica de modo diverso, según los supuestos de que se trate, puesto que puede darse lo contemplado en el epígrafe, y que afecta a:

"Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto estarán exentas, con aplicación directa de la exención, cuando los destinatarios de dichos bienes o servicios sean las entidades a que se refiere el artículo 1, acreditadas o con sede en otro Estado miembro y justifiquen la concesión por las autoridades competentes del Estado de destino del derecho adquirido de los mencionados bienes o servicios con exención, mediante la presentación del formulario expedido al efecto."

Las Entidades a las que se refiere el precepto son las siguientes:

5. Cuarteles Generales:

- a) SHAPE, definido con anterioridad.
- b) HQ SACT, definido con posterioridad
- c) Cualesquiera actividades, entidades o destacamentos militares internacionales, incluidos los cuarteles generales o unidades temporales, subordinadas a SHAPE o HAQ SACT, situados en España.
- d) Cualesquiera unidades de apoyo nacionales o internacionales de un Cuartel General junto con los equipos de enlace y los destacamentos y organismos de la OTAN adscritos al Cuartel General, a menos que resulte obvio del texto del acuerdo complementario.

6. HQ SACT el Cuartel General del Mando Aliado de Transformación.

7. SHAPE.

8. SACEUR, el comandante supremo aliado en Europa.

9. SACT, el comandante supremo aliado para la transformación".

La razón de ser del precepto es el "reconocimiento previo de la exención" en el Estado de destino, por lo que no procede reiterar dicho requisito, en virtud del principio de reciprocidad internacional o de reconocimiento mutuo del cumplimiento de los requisitos

---

las mismas"

<sup>(31)</sup> El art. 4.2 del Real Decreto 160/2008 de 8 de Febrero fue transcrito con anterioridad.

sustantivos que permiten hacer operativo el beneficio fiscal; por ello y de forma simétrica, cuando se trata de entidades acreditadas en España, o con sede en nuestro país, la norma reglamentaria dispone que:

"La acreditación para adquirir bienes o servicios en otros Estados miembros con exención podrá solicitarse por las entidades citadas en el párrafo anterior acreditadas o con sede en el territorio de aplicación del Impuesto con arreglo al procedimiento que determine el Ministro de Economía y Hacienda y utilizando los formularios aprobados al efecto."

## DEVOLUCIÓN

El último de los supuestos de aplicación de las exenciones contempladas en los Tratados OTAN es el de devolución, que a su vez admite diversas modalidades; ante todo digamos que la conversión de un supuesto de exención en otro de devolución de impuestos, es un caso singular pero con relación al cual no faltan precedentes<sup>(32)</sup>; y así en el artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre, se expone que:

"Los Estados miembros podrán dar efecto a las exenciones o reducciones del tipo aplicable del impuesto especial contemplado en el presente artículo mediante devolución del impuesto pagado."

En el supuesto presente no se trata de que normativamente supuestos de exención aparezcan regulados como casos de devolución, sino de que las exenciones tributarias contempladas en los Tratados OTAN, se apliquen mediante el procedimiento de devolución, lo cual no deja de ser una singularidad que merece ser destacada y que goza, además de la cobertura que le proporciona el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor:

"El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia de los interesados en los siguientes supuestos: d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria."

Los supuestos de devolución que se contemplan en el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, son dos:

---

<sup>(32)</sup> El art. 52 de la Ley 38/1992, de 28 de Diciembre, de Impuestos Especiales contempla como supuesto de devolución de impuestos, diversas exenciones reguladas en el art. 8º de la Directiva 92/81/CEE, de 19 de Octubre; véase: "Un sueño frustrado (La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía)", de Borrero Moro, Quincena Fiscal, nº I y II Febrero de 2007, pág. 11 y ss.

- Uno, que se produce en favor un cuartel general, para aquellos supuestos en que la base imponible por cada operación con incidencia en el IVA, sea inferior a 300 euros, y se refiere a las cuotas soportadas en el trimestre natural precedente<sup>(33)</sup>.
- El otro supuesto, provoca asimismo una devolución en favor del repercutido en el caso contemplado en el artículo 6, apartado primero del texto reglamentario que se examina<sup>(34)</sup>, así como con relación a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, y con las prestaciones de servicios, que tengan como destinatario un contratista que ejecute un contrato para un Cuartel General en el ejercicio de las funciones autorizadas en el acuerdo complementario, siempre que el contratista los adquiera en nombre del Cuartel General y a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como finalidad el suministro de los comedores, clubes, restaurantes, asociaciones, cantinas, tiendas y economatos de los Cuarteles Generales.

La devolución en favor del repercutido<sup>(35)</sup> es algo admitido por la normativa tributaria<sup>(36)</sup>, así como por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>(37)</sup>, y en este supuesto

---

<sup>(33)</sup> Los supuestos de devolución reconducibles a este procedimiento, se relacionan con las exenciones relativas a : "b) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como destinatario a un Cuartel General Aliado y que se efectúen para fines oficiales en el ejercicio de las funciones autorizadas en el Acuerdo Complementario.

c) Las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes, así como las prestaciones de servicios, que tengan como destinatario a las Fuerzas Armadas españolas cuando actúen en nombre y por cuenta de la Organización del Tratado del Atlántico Norte para los fines autorizados en el Acuerdo Complementario"

<sup>(34)</sup> Asimismo me remito al texto del precepto anteriormente mencionado en el texto.

<sup>(35)</sup> Recuérdese que a tenor de lo expuesto en el art. 38, apartado segundo de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria: "Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida"

<sup>(36)</sup> En el art. 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, se dispone que: "Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades"

<sup>(37)</sup> Según la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Febrero de 2007: "A tenor de lo expuesto, podemos concluir, en sintonía con el voto Particular de la sentencia recurrida, lo que sigue:

1. Letigimado para instar la rectificación de declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones, lo es todo aquel que las formuló.
2. Titulares del derecho a la devolución lo son los sujetos pasivos o responsables y todos los obligados tributarios. Y por ser titulares de tal derecho, tienen acción para exigirlo.
3. En los casos de repercusión obligatoria de cuotas, la devolución puede ser solicitada por quien repercutió, que está, por tanto, legitimado para instar dicha devolución. Ahora bien, como regla general, la efectiva devolución -esto es, el abono de lo excesivamente ingresado- se realizará a quien repercutió, que habrá de resarcir a quien soportó la repercusión de la cuota; pero existe una regla específica respecto del IVA, cual es, que en las condiciones señaladas por el art. 9.2, las cuotas repercutidas serán devueltas, directamente, a quien soportó la repercusión"

se hace aplicación específica de tal modalidad de devolución, en favor del destinatario de las operaciones exentas que es el contratista de las obras o el prestador de los servicios en favor del Cuartel General u otros Entes protegidos en el ámbito en que nos encontramos.

#### ENAJENACIÓN DE LOS BIENES ADQUIRIDOS CON EXENCIÓN

En el artículo 7 del texto reglamentario que se examina, se contemplan tres supuestos bajo la indicada rubrica:

- El primero de ellos hace referencia a los supuestos en que una adquisición exenta es objeto de posterior venta, permuta o donación en favor de otro sujeto de derecho que no goza de la exención contemplada en los Tratados OTAN; en este caso se precisa de una previa comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con indicación detallada de las características de la operación y del destinatario de la misma; en este caso la norma reglamentaria precisa que:

"En el supuesto de ventas comunicadas en la forma indicada en el párrafo anterior, quedarán sujetas al IVA, en concepto de operaciones asimiladas a las importaciones, las adquisiciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto que correspondan a las entregas de bienes efectuadas por las entidades o personas cuya entrega, adquisición intracomunitaria o importación previas se hubiesen beneficiado de la exención del Impuesto en virtud de la normativa antes citada."

- El segundo de los casos hace referencia a la operación que se realiza sin llevar a cabo la previa comunicación, en cuyo caso la consecuencia es la siguiente:

"La realización de las indicadas operaciones sin comunicación previa determinará la ineficacia de la exención con liquidación e ingreso, a cargo de los destinatarios de las operaciones que inicialmente se beneficiaron de la exención, del Impuesto correspondiente al momento en que se efectuaron las previas entregas o importaciones exentas y abono de los intereses que procedan, con aplicación del procedimiento previsto para la liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones en el artículo 73.3.a) del *Reglamento del IVA*, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre"<sup>(38)</sup>.

---

<sup>(38)</sup> A tenor de lo que se indica en el precepto reglamentario: "La liquidación de las operaciones asimiladas a las importaciones se efectuará por el sujeto pasivo en las declaraciones liquidaciones con arreglo al modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda y en las condiciones y plazos que se establecen a continuación:

Los sujetos pasivos que realicen operaciones comprendidas en los números anteriores podrán presentar una declaración liquidación única, en los plazos

La conclusión que se obtiene de la lectura del precepto reglamentario transcrito nos parece desproporcionada<sup>(39)</sup>, pues se trata de la pérdida de la exención que trae causa en un Tratado Internacional suscrito por España, y que a lo más que puede llegar es a una consecuencia sancionadora derivada de la falta de dicha comunicación previa; pero no a la pérdida de la exención, con abono de las cuotas por el IVA con sus correspondientes intereses de demora.

- El tercer supuesto, hace referencia a la venta o entrega de bienes que disfrutaron de exención en su primera adquisición, pero en favor de otro Estado o sujeto de Derecho amparado por la exención dimanante de los Tratados OTAN, en cuyo caso:

"Podrán enajenarse los bienes adquiridos o importados con exención, en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 a 6 de este Reglamento previa comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de las personas y entidades cuya adquisición esté exenta de los mismos, sin que, en este caso, las ventas queden sujetas al IVA.»

Se trata en consecuencia del mantenimiento en el tiempo de la exención inicialmente reconocida, o aplicada, aunque con posterioridad se proceda a la venta, permuta o donación, que el Reglamento que se analiza, reconduce a la no sujeción, llevando a cabo una labor interpretativa de los tratados, que no parece contrariar la reserva legal en esta materia<sup>(40)</sup>.

## **Impuestos Especiales de Fabricación**

La normativa del tributo reflejada en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, contiene diversos preceptos a considerar

Por lo que hace referencia al ámbito territorial interno, el artículo 3, apartado segundo, dispone que:

---

establecidos en el art. 71, apartado 4, de este Reglamento y ante la Aduana correspondiente a su domicilio fiscal, directamente o a través de las entidades colaboradoras, en los casos que se indican a continuación:

- a) Cuando la suma de las bases imponibles de las operaciones asimiladas a las importaciones realizadas durante el año natural precedente, hubiera excedido de 1.502.530,26 euros.
- b) Cuando lo autorice la Administración a solicitud del interesado"

<sup>(39)</sup> Me remito a lo expuesto por Alonso Madrigal en : "Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador)" Editorial Dykinson (1999); asimismo y por referencia a una cuestión de próxima conexión véase: "El derecho a la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a aquellos empresarios que revenden vehículos fuera de España. De límites y excesos reglamentarios", de Ruiz Garijo en Jurisprudencia tributaria, Aranzadi nº 21 (2006) pág. 12 y ss.

<sup>(40)</sup> Recuérdese que a tenor de lo expuesto en el art. 20(2) de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre: "La Ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción"

"Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en convenios y tratados internacionales y de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio" y por lo que concierne a las exenciones, en el artículo 9 del mencionado texto legal se indica que:

"Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 21, 23, 42, 51, 61 y 64 de esta Ley, estarán exentas en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen:

A las Fuerzas Armadas de cualquier Estado, distinto de España, que sea parte del Tratado del Atlántico Norte y a las Fuerzas Armadas a que se refiere el artículo 1 de la Decisión 90/6407/CEE para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas."

#### ALCANCE DE LA EXENCIÓN

La norma reglamentaria remite a lo ya conocido sobre supuestos de exención en relación con los gravámenes a la importación o al IVA, de modo que:

"Estará exenta de los Impuestos Especiales de Fabricación la fabricación e importación de los productos comprendidos en sus respectivos ámbitos objetivos cuya importación, entrega o adquisición intracomunitaria esté exenta del IVA en virtud de lo dispuesto, según el caso, en los artículos 2, 4 ó 6 de este Reglamento" <sup>(41)</sup>.

#### PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE HIDROCARBUROS

La norma reglamentaria que se examina remite a lo ya expuesto con carácter general y así:

"La aplicación de la exención prevista en el apartado 1 anterior en relación con los bienes objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos tendrá lugar del modo siguiente:

Si se trata de hidrocarburos destinados a su uso como combustible por el procedimiento previsto en el apartado segundo y concordantes del artículo 4 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7

---

<sup>(41)</sup> Sobre la más reciente actualidad en relación con dichos gravámenes, véase: "Principales novedades introducidas en el ámbito de los Impuestos Especiales por la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal", de Calvo Vérguez, en "Noticias de la Unión Europea," nº 280 (2008) pág. 5 y ss.

de julio"<sup>(42)</sup>). Y en el citado artículo cuarto apartado segundo, del *Reglamento de los Impuestos Especiales* se dispone:

" En el supuesto de la exención relativa a las adquisiciones efectuadas por las Fuerzas Armadas a que se refiere el párrafo c) del citado artículo de la Ley, cuando se trate de los productos a que se refiere el apartado primero anterior, el procedimiento para la aplicación del beneficio se iniciará con la petición al Ministerio de Defensa de la acreditación del cumplimiento de las condiciones fijadas en los respectivos convenios internacionales suscritos por España. Una vez obtenida dicha acreditación el beneficiario de la exención solicitará su aplicación del centro gestor. En esta solicitud, a la que se acompañará la referida acreditación, se precisará la clase y cantidad de productos que se desea adquirir con exención, de acuerdo con las necesidades previstas. El centro gestor expedirá la autorización de suministro con exención de los impuestos especiales de fabricación, por la cantidad adecuada a las necesidades de consumo justificadas."

Por contra:

"Si se trata de hidrocarburos destinados a su uso como carburante por el procedimiento previsto en el artículo 5 del *Reglamento de Impuestos Especiales*, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del referido artículo.

Ello nos remite al precepto reglamentario invocado, a cuyo tenor:

"Cuando se trate de la adquisición de carburantes con destino a las instalaciones de las Fuerzas Armadas a que se refiere el párrafo c) del apartado primero del artículo 9 de la Ley, se seguirá el procedimiento establecido en el apartado segundo del artículo 4 de este Reglamento.

La entrega de los carburantes podrá también efectuarse por el proveedor mediante el suministro directo a los vehículos de los miembros de dichas Fuerzas o del personal civil a su servicio; con este fin, el mando de las Fuerzas Armadas remitirá al centro gestor, a través del Ministerio de Defensa, una relación de los beneficiarios y de los vehículos propiedad de estos, con expresión de nombres y apellidos, números de las tarjetas especiales de identificación y matrícula de dichos vehículos. El suministro de carburantes deberá efectuarse de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado segundo

---

<sup>(42)</sup> En el art. 49, apartado segundo, de la *Ley 38/1992, de 28 de Diciembre*, se dispone que: A efectos de este impuesto se considerará:

a) Uso como carburante: la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor.

b) Uso como combustible: la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante"

anterior, a cuyo efecto se hará constar en la relación la entidad proveedora del carburante"<sup>(43)</sup>.

## PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN EN LOS DEMÁS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Sobre esta cuestión la norma reglamentaria indica que:

"La aplicación de la exención prevista en el apartado 1 en relación con los bienes objeto de los demás impuestos especiales de fabricación se efectuará, según corresponda, por el procedimiento previsto en el apartado segundo y concordantes del artículo 4 o por el procedimiento previsto en el apartado segundo del artículo 130, ambos del *Reglamento de Impuestos Especiales*."

El precepto a que se alude es el siguiente:

"En el supuesto de la exención relativa a la electricidad<sup>(44)</sup> suministrada a las Fuerzas Armadas a que se refiere el apartado primero c) del citado artículo 9 de la Ley, el procedimiento para la aplicación del beneficio se iniciará con la petición al Ministerio de Defensa de la acreditación del cumplimiento de las condiciones fijadas en los respectivos convenios internacionales suscritos por España; una vez obtenida dicha acreditación, el beneficiario de la exención solicitará su aplicación del centro gestor. En esta solicitud, a la que se acompañará la referida acreditación, se precisará la cantidad de energía eléctrica, expresada en kilovatios hora, que se precisa que sea suministrada al amparo de la exención, de acuerdo con las necesidades previstas. El centro gestor expedirá, en su caso, la autorización para la aplicación de la exención respecto del suministro de energía eléctrica que se considere adecuado a las necesidades de consumo justificadas."

### **Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte**

Contiene el texto reglamentario que se examina una referencia a este impuesto<sup>(45)</sup>; se efectúa en el art. noveno del Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero, un doble remisión, según que la primera matriculación lo sea en favor de las entidades protegidas por los tratados o de sus miembros.

---

<sup>(43)</sup> Sobre dichos preceptos véase: "Armonización comunitaria de la imposición especial sobre Hidrocarburos y fiscalidad medioambiental", de Ortiz Calle, en "Noticias de la Unión Europea," n° 189 (2000) pág. 91 y ss.

<sup>(44)</sup> Véase: "La regulación española del Impuesto sobre la Electricidad a la luz de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de Octubre de 2003", de López López, en "Noticias de la Unión Europea," n° 268 (2007) pág. 83 y ss.

<sup>(45)</sup> A él se ha referido Ruiz Beato y Bravo en: "El Impuesto de Matriculación", integrante del Libro Homenaje a la Memoria del Profesor César Albiñana, Instituto de Estudios Fiscales (2008)

## LA EXENCIÓN DE LAS FUERZAS ARMADAS

En este supuesto la primera matriculación definitiva en España, si procediere, quedará no sujeta o exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte con las mismas condiciones, requisitos y procedimiento que los previstos para los vehículos, embarcaciones y aeronaves de las Fuerzas Armadas.

Ello nos remite al artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, a cuyo tenor:

"Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos, con excepción de: los destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, así como por el Resguardo Aduanero, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad."

b) La matrícula diplomática. Cuando es la persona física la usuaria del vehículo, el artículo 9(2) del Reglamento que se examina, dispone que:

"Cuando sean de aplicación las exenciones del IVA previstas en los párrafos c) y d) del artículo 2.2 y en los párrafos e) y f) del artículo 4.2 de este Reglamento, la primera matriculación definitiva en España de los medios de transporte que en ellos se indican, si procediere, quedará exenta del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte siempre que se cumplan las condiciones previstas en dichos párrafos y con sujeción, en lo que resulte de aplicación, al procedimiento previsto para la matriculación de medios de transporte en régimen de matrícula diplomática. Esta exención no será aplicable cuando el sujeto pasivo tenga nacionalidad española o tenga su residencia habitual en España."

Y ello nos remite al art. 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en el que se indica que:

"Estará exenta del impuesto la primera matriculación definitiva de los siguientes medios de transporte:

e) Los vehículos que sean objeto de matriculación especial, en régimen de matrícula diplomática, dentro de los límites y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, a nombre de:

1. Las misiones diplomáticas acreditadas y con sede permanente en España, y de los agentes diplomáticos.
2. Las organizaciones internacionales que hayan suscrito un acuerdo de sede con el Estado español y de los funcionarios de las mismas con estatuto diplomático.
3. Las oficinas consulares de carrera y de los funcionarios consulares de carrera de nacionalidad extranjera.
4. El personas técnico y administrativo de las misiones diplomáticas y las Organizaciones internacionales así como de los empleados consulares de las Oficinas Consulares de carrera, siempre que se trate de personas que no tengan la nacionalidad española ni tengan residencia permanente en España.

No obstante lo establecido en los números 2 y 4 anteriores, cuando los convenios internacionales por los que se crean tales Organizaciones o los acuerdos de sede de las mismas establezcan otros límites o requisitos, serán estos los aplicables a dichas organizaciones, a sus funcionarios con estatuto diplomático, y a su personal técnico-administrativo."

ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

*Abogado del Estado*

## **SUMINISTROS DE MATERIAL MILITAR A LAS FUERZAS ARMADAS POR LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS: SUJECION AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

### **Introducción**

Las empresas españolas que concurren habitualmente a los concursos convocados por el Ministerio de Defensa para atender a las necesidades de las Fuerzas Armadas y que son adjudicatarias de contratos de suministro, se consideran fabricantes de material de uso específicamente militar.

Con arreglo a lo previsto en la normativa de aplicación, las empresas, a la hora de formular sus propuestas económicas en los concursos convocados por el Ministerio de Defensa a los que acude, han de incluir dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que, sin embargo, deben repercutir como partida independiente en los documentos que presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido. Ello supone, por una parte, que en el precio ofertado se incluye el IVA correspondiente y, por otra, que las empresas han de liquidar, periódicamente, a la Hacienda Pública el importe de dicho Impuesto, que han consignado separadamente en las facturas presentadas al cobro al Ministerio de Defensa, ingresando en su Tesorería, finalmente, el precio ofertado minorado por el IVA repercutido, produciéndose, por tanto, una repercusión ficticia al Ministerio de Defensa por dicho impuesto.

Este sector empresarial argumenta que el artículo 2, número uno, de la Ley 6/1987, de 14 de mayo, que prorrogó la vigencia de la Ley 44/1982, de 7 de julio, de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas, declara exentas del IVA las importaciones de armamento, munición y material de uso específicamente militar que se requieran para la realización del programa de inversiones.

Esta exención, ratificada en la normativa reguladora del IVA, se concede únicamente a los suministradores extranjeros de material de uso específicamente militar, quienes, al concurrir en competencia con los suministradores nacionales a los concursos convocados al efecto, no han de incluir en sus ofertas el IVA, ni, por tanto, ingresar su importe en el Tesoro Público, por lo que, compitiendo con ventaja respecto a los nacionales, disponen de un margen de maniobra importante –el IVA que no repercuten ni ingresan –para abaratar sus precios, condicionando decisivamente al suministrador español en sus precios de licitación para poder optar a la adjudicación. De esta forma, los suministradores extranjeros no solamente se deducen el IVA soportado en sus operaciones interiores, obteniendo incluso su devolución si a ello hubiere lugar, sino que tampoco tienen que ingresar ni repercutir IVA de ninguna clase.

De esta forma, el supuesto de hecho que nos ocupa se centra, esencialmente, en los casos de las empresas españolas fabricantes-suministradores directos al Ministerio de Defensa de material de uso específicamente militar del contemplado en la Ley de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sosténimiento de las Fuerzas Armadas españolas que han de incluir el IVA en sus propuestas al Ministerio de Defensa, aunque, a la hora de emitir su factura, deben repercutirlo como partida independiente, sin que el importe global contratado experimente incremento alguno como consecuencia de la consignación del tributo repercutido; sin embargo un suministrador extranjero de esos mismos productos al mismo destinatario, está exento del IVA. El suministrador-fabricante nacional, demás de soportar el IVA aplicable a sus operaciones interiores de fabricación, ha de ingresar el IVA que repercute al Ministerio de Defensa.

Las empresas españolas a las que nos referimos no importan bienes para su posterior suministro a los diversos organismos dependientes del Ministerio de Defensa sino que son fabricantes-suministradores españoles de material militar que quieren estar ante ese singular cliente –como son las Fuerzas Armadas –en la misma posición de que goza el suministrador extranjero con el que compete.

Como consecuencia de la discriminación que, en sentir del sector, produce la aplicación de la normativa de referencia al suministrador español con respecto a los suministradores extranjeros de material de uso específicamente militar, las empresas adjudicatarias de contratos de suministro promovieron expedientes de devolución de ingresos indebidos, solicitando la devolución del IVA repercutido en las facturas emitidas al Ministerio de Defensa como consecuencia de los suministros efectuados de material de uso militar.

## **La discriminación como fundamento de la devolución de IVA**

La solicitud de devolución del IVA repercutido (el soportado más el ingresado) no se fundamentaba en la infracción de la ley interna ordinaria, sino en la vulneración del principio de “no discriminación”, –consagrado en nuestra Constitución y en el Tratado de Roma– producida por la aplicación de aquella norma, que hacía que no se extendiese la exención concedida a los suministradores-exportadores europeos a los suministros de productores españoles.

La discriminación lo era –según las empresas españolas– en un doble sentido, puesto que la mera devolución del IVA “ingresado” no coloca al ministrador español en la misma posición de que goza el exportador-suministrador extranjero que, no solamente está exento del IVA repercutido, sino que también puede deducirse el IVA soportado en estas operaciones que, a todos los efectos, son exportaciones y por lo tanto permiten la deducción del IVA soportado.

La devolución que se solicitaba se cuantificaba en el IVA repercutido por considerar que es precisamente su importe (con los intereses de demora en su caso) el montante del perjuicio mínimo causado al suministrador español, es decir, el IVA soportado mas el IVA ingresado, que en ningún caso, pagan los suministradores extranjeros.

## **Exigencia de igualdad y de libre mercado**

Si bien el artículo 14, de la Constitución consagra el principio de no discriminación pero sólo referido a los españoles y en las relaciones entre españoles, el artículo 10 de la Norma Fundamental, en su apartado segundo, establece que:

“Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los Tratados y Acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.”

El IVA es un impuesto bajo armonización comunitaria derivada de la Sexta Directiva, norma jurídica indirecta que obliga a los Estados miembros de la Unión Europea a dictar otras normas internas que las apliquen (artículo 189, párrafo tercero, del Tratado de Roma).

Los artículos 52 y 60 y siguientes del Tratado de Roma regulan los principios de libertad de establecimiento y de libre prestación de servicios, de tal forma que si un Estado miembro estableciera dificultades para que una empresa de otro Estado

concurriera a concursos públicos en aquel Estado o, de cualquier otra forma, aquélla sufriera cualquier discriminación, se estarían violando estos principios.

Estos artículos 52 y 60 y siguientes imponen la no discriminación, que consiste, en esencia, en que los regímenes diferenciados de los Estados miembros no hagan más dificultosa la actividad para los nacionales de un país que para los de otro, siendo indiferente que la ventaja sea para los nacionales o para los extranjeros y aunque el artículo 95 del Tratado de Roma sólo prohibía la discriminación fiscal negativa para los extranjeros, ello no significaba que la práctica discriminatoria fiscal hacia los nacionales no estuviese prohibida por dicho Tratado, puesto que violaba los principios de libertad de establecimiento o de libre prestación de servicios recogidos en los repetidos artículos 52 y 60 o, en su caso, en los artículos 3.f y 7 del mismo Tratado que pretenden el establecimiento de una libre competencia y de una concurrencia efectiva, en condiciones de igualdad de todos los agentes económicos. A este respecto se citaban dos sentencias del Tribunal de Luxemburgo que, aunque no resolvían exactamente un caso idéntico al aquí contemplado porque contemplaban, además del Tratado de Roma, la aplicación de unas directivas concretas, sin embargo, sí establecían los mismos principios y las mismas conclusiones que las empresas suministradoras sostienen (sentencia del asunto 136/78, de 7 de febrero de 1979, Ministerio Público contra Vicent Auer, “Veterinarios”, y Asunto 115/78, sentencia de 7 de febrero de 1979, J. Knoors contra Secretario de Estado de Asuntos Económicos, “Derecho de Establecimiento”).

Colocar a todos los productores o vendedores en el mercado español en condiciones de igualdad es una exigencia del artículo 38 de la Constitución y es por tanto una exigencia de igualdad, que también debe derivar del artículo 14 de la misma Norma, de forma que si la Ley española sitúa a un extranjero en el mercado nacional en condiciones más ventajosas que a los españoles que pueden competir con ese extranjero, se está violando el principio de igualdad, interpretado según el también constitucional principio de libre mercado.

### **Sobre la extensión a los suministradores españoles de la exención concedida a los extranjeros**

La exención del IVA a la importación de materiales para la Defensa es legal y por lo tanto lícita; la ilicitud (por imperio de la Constitución, artículo 10.2.º, y del Tratado de Roma) surge de la no extensión de esa lícita exención a los suministros de productores españoles; esa aplicación de beneficios opera no solamente desde un punto de vista abstracto de Derecho Comunitario, sino que también forma parte del ordenamiento

jurídico interno español, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución. Y ello quiere decir que en el Derecho español había de aplicarse el artículo 2 de la Ley 6/1987 en el sentido de que debían gozar también de exención en el IVA los suministros que al Ministerio de Defensa se hiciesen por parte de productores españoles de material de uso específicamente militar del contemplado en las Leyes de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas.

Y si ello es así, esa aplicación del beneficio fiscal a los productores españoles debía hacerla la propia Administración Pública cuando se enfrentase con la petición de declaración de exención que el productor español efectuase de acuerdo con las consideraciones anteriores; y ello por la pura aplicación del principio establecido en el artículo 103.1 de la Constitución, que impone a la Administración Pública el actuar “con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”.

En consecuencia, los beneficios fiscales que se otorguen en España a un productor extranjero han de considerarse, asimismo, otorgados a los productores españoles que estén en las mismas circunstancias de mercado, por lo que el artículo 2 de la Ley 6/1987 ha de extender su exención a los suministros que al Ministerio de Defensa se hagan por parte de productores españoles.

### **Régimen jurídico**

La normativa de aplicación a la temática planteada es la siguiente:

- El artículo 9 de la Ley 44/1982, de 7 de julio, de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas establece que: “La importación de material de toda clase que requiera la realización de este programa estará exenta de los derechos establecidos en el Arancel de Aduanas y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.”
- La Disposición Final Segunda de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, no deroga expresamente la Ley 44/1982.

Es interesante tener en cuenta que la primera Ley del IVA, Ley 30/1985, de 2 de agosto (*Boletín Oficial del Estado* de 9 de agosto), iniciaba la exposición de motivos recordando que “La reforma de la imposición indirecta española viene exigida no solo por imperativos de nuestra futura adhesión a la Comunidad Económico Europea, sino también por razones objetivas de indudable relevancia” y que entró en vigor el día 1 de enero de 1986, es decir, muy poco tiempo antes de aprobarse la

Ley 6/1987. Pese a que en aquellas fechas el Gobierno ya había elaborado el Plan Estratégico Conjunto, la Ley del IVA no había previsto esta exención.

Tampoco estaba contemplada en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios (aplicable en España con excepción de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla en virtud de lo dispuesto en el Acta relativa a las condiciones de adhesión del reino de España a la Comunidad Económico Europea), según la cual estarán sujetas al IVA:

- “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (artículo dos, punto primero).
- Las importaciones de bienes (artículo dos, punto segundo).
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes (artículo 28 bis insertado por la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del IVA y modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388 (DO L 376, p. 1”).

En el artículo 14 de esta Directiva se enumeran las exenciones admitidas en las importaciones y en el artículo 28 quater, (insertado por la Directiva 91/680), se concretan las exenciones admitidas en las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Ninguno de estos preceptos contempla la exención a la importación de armamento, munición y material de uso específicamente militar.

- La Ley 6/1987, de 14 de mayo, de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas, en su artículo 2, prorroga la vigencia de la Ley 44/1982 hasta el ejercicio 1994 y, en concreto, el número uno de dicho artículo segundo deja exentas del IVA a las importaciones de armamento, munición y material de uso específicamente militar que se requiera para la realización del programa.
- La Ley 9/1990, de 15 de octubre, sobre Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas, recuerda en su Exposición de Motivos que tanto la anterior Ley 6/1987 como la Ley 44/1982, de 7 de julio, se habían mostrado como un instrumento normativo eficaz al garantizar el marco económico-financiero para la continuación del proceso de modernización de las

Fuerzas Armadas. La exención del IVA se mantiene, prorrogada para el periodo 1990-1998.

- La vigente Ley del IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en su Disposición Derogatoria Segunda, identifica entre las disposiciones que continúan en vigor (número uno): “Las disposiciones relativas al IVA contenidas en la Ley 6/1987, de 14 de mayo...”.

Tanto en la anterior normativa reguladora del IVA (artículo 25 del Real Decreto 2028/1985 de 30 de octubre), como en la actualmente en vigor (artículo 88 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre), se establece que:

“En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han de incluir dentro de las mismas el IVA que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.”

El artículo 84 de la vigente Ley del IVA define con claridad quien es el sujeto pasivo a los efectos del Impuesto y, en concreto, (párrafo primero del número uno): “Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto...”

- En consulta (número 1687-99) formulada a la Dirección General de Tributos el 28 de septiembre de 1999 se reafirmó por esta dependencia administrativa que “están exentas del IVA y de los derechos establecidos en el Arancel de Aduanas las importaciones de armamento, munición y material de uso específicamente militar hasta el 31 de diciembre de 1998, según el periodo de prórroga de la Ley 6/1987 establecido por la Ley 9/1990.

A partir del 1 de enero de 1999, esta exención temporal desaparece ya que no ha sido objeto de nueva prórroga.

La desaparición de la exención no fue obstáculo para que continuasen presentándose reclamaciones por parte de los suministradores españoles de uniformes militares de su propia fabricación para el ejército mediante adjudicación de

contrato de suministro por el Ministerio de Defensa. Y ello porque la Ley General tributaria establecía en su artículo 64 (en la redacción vigente hasta el 1 de enero de 1999) un plazo de cinco años para la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

### **Posición de la Administración General del Estado**

La Abogacía del Estado ante los Tribunales ha dicho que los suministradores españoles de las Fuerzas Armadas no discuten la sujeción al IVA de las ventas o suministros de material específicamente militar efectuadas por los mismos al Ministerio de Defensa, reconociéndose tal sujeción de acuerdo con lo previsto en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, y 37/1992, de 28 de diciembre, reguladoras del Impuesto, pues se trata de entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional y en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

La discrepancia de las empresas suministradoras se centra, en realidad, única y exclusivamente, en la posible desigualdad o discriminación que, en su opinión, sufren los suministradores nacionales de material militar respecto a los de otros países, al estar las importaciones realizadas exentas del Impuesto, por lo que pretenden que se les aplique también a ellas la exención prevista.

Como se ha visto, los suministradores nacionales basan su tesis en la infracción por parte de la legislación nacional española del principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, que ponen en relación con el artículo 10 de la Norma Fundamental para salvar la exclusiva aplicación del primero de los preceptos citados a las relaciones entre españoles, para, acto seguido, fundar su pretensión devolutiva del IVA repercutido en la infracción de los principios de libertad de establecimiento y libre prestación de servicios, así como en el de no discriminación entre los ciudadanos de los Estados miembros de la Unión Europea consagrados en los artículos 52, 60 y 95 del Tratado de Roma.

La Ley 6/1987, de 14 de mayo, sobre Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas, como reza su preámbulo, era una continuación de la Ley 44/1982, de 7 de julio, que en su propio articulado disponía que el Gobierno debía remitir a las Cortes Generales, antes del 1 de enero de 1986, un proyecto de Ley que ampliase la vigencia del programa conjunto de inversiones, reposiciones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas hasta el final del año 1994.

En el mismo Preámbulo y siguiendo, como es lógico, la línea de la Ley 44/1982, se indicaba que la Ley de Dotaciones tenía como objetivo principal definir y asignar los

recursos financieros que posibilitasen la continuación del proceso de potenciación y modernización de nuestras Fuerzas Armadas, constituyendo la base económico-financiera del Plan Estratégico Conjunto.

La continuidad de las previsiones de la Ley 44/1982 se puso de manifiesto, claramente, en el articulado de la Ley 6/1987, ciertamente escueto, que, después de autorizar, en su artículo 1, al Gobierno para la realización de un nuevo programa conjunto de inversiones, reposición de materiales, equipo y armamento, reiteraba en el artículo 2 la exención del Impuesto vigente, el IVA, de la importación de armamento, munición y material de uso específicamente militar. Como se observa, la exención del IVA venía condicionada al hecho de tratarse de importación de armamento, munición y material de uso específicamente militar.

Se planteó con este motivo si los uniformes de campaña y de trabajo, uniformes de paseo, corbatas y batines de enfermo suministrados por las empresas españolas a los tres Ejércitos, y que fue el motivo concreto por el que la problemática planteada llegó a los tribunales, pueden considerarse como material de uso específicamente militar y la respuesta fue negativa teniendo en cuenta las previsiones contenidas en la Orden Ministerial de 31 de julio de 1990 (*Boletín Oficial del Estado* de 1 de septiembre), sobre Comercio Exterior y Defensa Nacional, incluidos sus anejos, y el Decreto 824/93, de 28 de mayo (*Boletín Oficial del Estado* de 21 de septiembre), que derogó la Orden anterior, incluyendo también sus anejos, donde quedó meridianamente claro, a juicio de la Administración, que “*la vestimenta del personal no tiene*”, en sentido propio, “*la condición de material de uso específicamente militar*” por más que tenga unas determinadas características propias del colectivo militar, similares a las propias de otros colectivos (por ejemplo, los trabajadores de una empresa automovilística) del que, únicamente, se diferencian por el número.

Esa circunstancia hacía inviable la invocación de una presunta exención del IVA por la importación de ese material que no reúna en sentir de la Administración, los requisitos para verse amparado por ese beneficio fiscal.

Para fundar esta tesis se acudía, de nuevo, a la Ley 6/1987, que en su Disposición Final establece que:

“En todo lo no modificado por la presente Ley, seguirá vigente la Ley 44/1982, de 7 de julio, de Dotaciones presupuestarias para inversiones y sostenimiento de las Fuerzas Armadas”. En esa Ley 44/1982, su artículo 8 establecía que en la

realización del programa se atenderá con carácter prioritario al fomento de la producción nacional, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a. Favorecimiento del desarrollo y utilización de la tecnología e industria propias en el mayor número de componentes posibles de los sistemas de armas y demás medios adquiridos para las Fuerzas Armadas.
- b. Adecuación, en la medida de lo posible, de los programas de compras a las posibilidades de fabricación de la industria nacional.
- c. Elaboración de planos integrados de investigación, desarrollo y fabricación para la industria nacional.

Por último, el artículo 8, en cuestión, concluía diciendo que:

“cuando no sea viable la obtención en la industria nacional de los medios previstos en el programa, podrán adquirirse en el extranjero aquellos elementos o unidades que sean indispensables, así como los proyectos y patentes que se consideren precisos, procurando el establecimiento de conciertos y acuerdos de colaboración que favorezcan la transferencia de tecnología y la incorporación a programas plurinacionales de investigación, desarrollo y fabricación en relación con la industria de armamento.”

Es decir, que, de acuerdo con lo estatuido en ese precepto, el Ministerio de Defensa, en la realización de ese programa tenía que favorecer el desarrollo y utilización de tecnología e industria nacional y sólo cuando no fuera viable la obtención en la industria nacional del producto previsto en el programa, podían adquirirse en el extranjero las unidades indispensables.

Cuando no le quede más remedio al Ministerio de Defensa que acudir al extranjero para adquirir el producto y con el fin de reducir los costes correspondientes derivados del pago de los correspondientes derechos por la importación del producto, se declaró la exención, primero de los derechos establecidos en el Arancel y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Anteriores (artículo 9 de la Ley 44/1982), y, desde el 1 de enero de 1986, del IVA que grava esa importación.

Pues bien, si se examina la clase de producto o material de uso específicamente militar suministrado por las empresas nacionales que acudieron a los Tribunales y que no era otro que uniformes de campaña y de trabajo para el personal militar, se llegó a la conclusión de que el mismo podía ser fabricado, sin problema alguno, por la industria nacional, no teniendo el Ministerio de Defensa necesidad alguna de acudir al extranjero

para adquirirlo. De este modo, la competencia para la venta de esos productos al citado Ministerio única podía tener lugar entre productores nacionales, estando la entrega de esos bienes, por parte de cualquiera de ellos, sujeta plenamente al IVA, por mor de lo prevenido, con carácter general, en el artículo 3 de la Ley 30/85.

En ese sentido, no podía hablarse, a juicio de la Administración, de una práctica discriminatoria de carácter fiscal prohibida por las normas comunitarias y de una infracción de los principios de libertad de establecimiento y libre prestación de servicios cuando la competencia, en la práctica, como una lógica derivación de lo prevenido en el artículo 8 de la Ley 44/1982, se produce únicamente entre productores nacionales, cuyas entregas de bienes están sujetas plenamente al IVA.

Por otro lado, no era admisible una interpretación forzada de los principios recogidos en el Tratado de Roma invocados por los suministradores nacionales, que están pensados fundamentalmente respecto a los productos de los “demás” Estados miembros, que no pueden ser gravados por tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales, que, no era, en absoluto, la situación producida.

### **Posición de la Audiencia Nacional**

El criterio que la Sala de la Jurisdicción Contenciosa-Administrativa ha mantenido sobre la temática que nos ocupa en los asuntos que se le han planteado ha sido el siguiente.

SENTENCIA DE 22 DE MARZO DE 1999

(RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 355/1996)

Se basa en los siguientes argumentos:

- a. Del examen del artículo 25 del Real Decreto 2028/1985 y del contenido de las Leyes 44/1982 y 6/1987 resulta que la exención del IVA en las importaciones de armamento, munición y material de uso específicamente militar está condicionada al carácter concreto de los bienes que se suministren a la Administración Militar.
- b. La interpretación que la empresa suministradora nacional hacía de los preceptos al respecto contenidos en las dos últimas leyes citadas le llevaba a concluir que “los uniformes de campaña y de trabajo” objeto de su actividad empresarial constituían material del uso específicamente militar, pero, de acuerdo, también, con el criterio de la Administración, la Audiencia Nacional entendió que dichos uniformes no son material de uso específica militar, sino

una vestimenta que, por su diseño, material y color, identifica a quien la porta como miembro de un colectivo, en este caso, el Ejército.

- c. Sentado lo anterior, queda sin contenido la alegada discriminación de los fabricantes o suministradores españoles frente a los extranjeros, puesto que la Ley 44/1982 establecía en su artículo 8 que se atenderá con carácter prioritario al fomento de la producción nacional y únicamente cuando no sea viable la obtención en la industria nacional de los medios previstos en el programa, podrán adquirirse en el extranjero aquellos elementos o unidades que sean indispensables.
- d. El suministrador nacional no tuvo presente la obligación legal de suministro en la industria nacional y olvidó que la exención no alcanza a importaciones de material que, como el que ella fabrica, no es, a los efectos legales estudiados, “material de uso específicamente militar”, y, por lo tanto, no puede prosperar su tesis de que, en aplicación del principio de no discriminación, los suministros de uniformes que ha efectuado deben beneficiarse de la exención en el IVA, con la consecuente devolución de lo ingresado.

#### SENTENCIA DE 3 DE JUNIO DE 1999 (RECURSO NÚMERO 751/1997)

El supuesto de hecho de la sentencia era el siguiente: La empresa suministradora solicitó de la Administración Tributaria de la Agencia Estatal de Valencia la devolución de ingresos indebidos a consecuencia de los contratos de suministro con el Ministerio de Defensa de los siguientes productos: uniformes de paseo, corbatas y batines de enfermo. El razonamiento de esta reclamación era que la Ley 6/1987, de 14 de mayo, prorrogó la vigencia de la Ley 44/1982, que declaraba la exención a la importación de elementos a las Fuerzas Armadas eximiendo de IVA la importación de material de uso específicamente militar y dicha exención discriminaba a las empresas españolas que tenían que repercutir el impuesto y reducir los márgenes comerciales, alegando los artículos 14 de la Constitución y 52 y 60 del Tratado de Roma que reconocen los principios de no discriminación, libertad de establecimiento y libre prestación de servicios, indicando que, indirectamente, en el artículo 95 del Tratado de Roma se prohíbe la discriminación fiscal en favor de los nacionales de un Estado miembro.

La sentencia recordaba que la cuestión había sido analizada ya por la Audiencia Nacional en sus sentencias de 22 de marzo de 1999 (recurso número 355/1996) y 13 de diciembre de 1995, en la que se sostenía que la exención opera cuando se trata de una importación, cualquiera que la efectúe, pero no en un contrato de suministro entre una

empresa nacional y el Ministerio de Defensa de productos fabricados o importados, pues no se discute la sujeción al IVA de las ventas o suministros de material de utilización específicamente militar efectuado al Ministerio de Defensa, porque se reconoce tal sujeción conforme a lo establecido en el artículo 3 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicable al caso, por tratarse de entregas de bienes realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

En el caso resuelto por la sentencia de 3 de junio de 1999 se decía que:

“El motivo de impugnación se basa en la posible desigualdad de trato de los suministradores nacionales de material militar respecto a los de otros países, por lo que se pide la aplicación de la exención prevista en la ley para las importaciones de material de uso específicamente militar. Siendo imposible aplicar la exención a los suministradores de material militar, aun tratándose de material previamente importado, salvo que lo hubiera sido por cuenta o encargo de las Fuerzas Armadas. Únicamente mediante una modificación normativa es posible ampliar la exención a un supuesto no previsto en ella. La presunta ilegalidad que se impugna sólo es susceptible de ser solucionada mediante una nueva ley o suscitando adecuadamente una cuestión de inconstitucionalidad, porque existía una discriminación fiscal negativa genérica de los productores nacionales de estos bienes respecto de los extranjeros, sin que hubiera una norma nacional que la evitase. En la Disposición Derogatoria Segunda número uno de la Ley del IVA, número 37/1992, de 28 de diciembre, se mantiene la exención comentada en esta Sentencia, por lo que no ha desaparecido la causa impugnatoria a partir de la entrada en vigor de dicha norma jurídica.

El problema no se resuelve sólo creando una exención para este tipo de operaciones, precisando además su solución la habilitación de la devolución del impuesto soportado por la empresa suministradora para evitar la incidencia del impuesto soportado en ejercicios económicos anteriores. Así pues, la equiparación, mediante la supresión de la exención a los productos importados, o la homologación fiscal con la exportación de la entrega de material militar por empresas españolas, no solventan completamente la presunta discriminación denunciada. (Fundamento de Derecho Quinto).

Para que exista contravención del principio de igualdad ante la ley es preciso que los supuestos objeto de comparación sean homogéneos, es decir, en este

caso que el contrato de suministro entre la empresa suministradora recurrente y el Ministerio de Defensa esté incluido dentro del programa conjunto de inversiones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 6/1987, de 14 de mayo, y que la misma clase de productos suministrados haya sido objeto de importación para la realización de dicho programa, según se exige en el artículo 2 de la misma Ley. Ambos factores no han sido acreditados en autos, y por lo tanto no existe colisión ente la posición comercial de la actora y la de los supuestos competidores extranjeros, no bastando la hipótesis genérica de conflicto de intereses para basar la pretensión rectora de autos, que debe ser desestimada”. (Fundamento de Derecho Sexto).

#### SENTENCIA DE 11 DE MAYO DE 1999 (RECURSO NÚMERO 536/1996)

La sentencia puntualiza la cuestión que se plantea, que es la relativa a la procedencia del acuerdo de la Administración tributaria por el que se deniega a la empresa que suministró uniformes a los tres Ejércitos el derecho a obtener la devolución de las cantidades pagadas en concepto de IVA, en atención a que un hipotético suministrador extranjero tendría derecho a la misma.

La sentencia de referencia recordaba que la misma Sala y Sección –la Sexta– en su sentencia de 22 de marzo de 1999, recurso 355/1996, había resuelto un asunto que guardaba notables similitudes con el que motivaba estas actuaciones por lo que debía reproducirse la fundamentación jurídica de la referida resolución que condujo, como en el presente caso, a la desestimación de la demanda:

“... la exención del IVA está condicionada al carácter concreto de los bienes que se suministran a la Administración y éstos son: armamento, munición y material de uso específicamente militar. Esta Sala llega a la misma conclusión que la Administración: los uniformes no son material de uso específicamente militar, sino una vestimenta que por su diseño, material y color, identifica al que la porta como miembro de un colectivo, en este caso, el Ejército. Una vez obtenida esta conclusión, queda sin contenido la alegada discriminación de los fabricantes o suministradores españoles frente a los extranjeros, puesto que la Ley 44/1982 establece en su artículo 8 que: 1. Se atenderá con carácter prioritario al fomento de la producción nacional y 2: Únicamente cuando no sea viable la obtención en la industria nacional de los medios previstos en el programa, podrán adquirirse en el extranjero aquellos elementos o unidades que sean indispensables.

La actora ha suministrado sus productos y plantea como hipótesis qué ocurriría de tener su fábrica fuera de España, sin tener presente la obligación legal de suministro

en la industria nacional y olvidando que la exención no alcanza a importaciones de material que como el que fabrica no son, a los efectos legales estudiados, “material de uso específica militar”.

La Ley ha previsto la exención para supuestos que no incluyen a los productos objeto de este recurso, no pudiendo prosperar, en consecuencia, la tesis actora de que, en aplicación del principio de no discriminación, los suministros que ha efectuado de uniformes deben beneficiarse de exención en el IVA y devolverse los que ingresó.

SENTENCIA DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 1999 (RECURSO NÚMERO 533/1996)

La sentencia –de la misma Sección Sexta--, después de indicar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central objeto de impugnación, decía que la entidad textil recurrente suministraba uniformes militares, de su propia fabricación, para el Ejército mediante adjudicación de contrato de suministro por el Ministerio de Defensa. Sostenía por ello que puede ser considerada fabricante de material de uso específico militar y entendía que se incluía en el ámbito de aplicación de la Ley 6/1987, que establece la exención de IVA respecto de las importaciones de armamento, munición y material de uso específicamente militar. Pero siendo que la exención está prevista solo para el caso de importación de dicho material y no para la fabricación interior entiende la actora que la norma vulnera el artículo 14 de la Constitución, que obligaría interponer una cuestión de inconstitucionalidad, y los principios de trata igual contenidos en el Tratado de Roma, que impediría la aplicación de la norma.

Antes de entrar en el estudio de la posible discriminación alegada, la sentencia de instancia quiso determinar si la actividad de fabricación de la actora se encontraría en el ámbito de la exención descrita, esto es, si los uniformes militares tienen la consideración de material de uso específicamente militar, porque de no ser ello así, ninguna discriminación es predicable, ya que en ningún caso el material objeto de autos, sea o no importado, se encontraría exento.

La Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional se inclinó por entender que el uniforme militar no puede ser considerado de uso específico militar, ya que la diferencia con otros uniformes --piénsese en los usados por el personal sanitario, de grandes almacenes, de establecimientos industriales, de centros docentes, etc..., no es esencial, sino en relación con su forma y color, pero no requiere ni una industria especializada, ni aplicaciones de técnicas específicas, ni proceso de elaboración que sustancialmente los difiera de otros uniformes. La finalidad de la norma definidora de la exención es la potenciación y modernización de nuestras Fuerzas Armadas, lo que obliga a interpretar el

término "material", que viene precedido de los términos "armamento" y "munición", como aquellos instrumentos y efectos de uso exclusivo y excluyente de las Fuerzas Armadas y de aplicación a lo que es su función recogida en el artículo 8 de la Constitución. Otra interpretación nos llevaría a concluir que cualquier material utilizado por el ejército sería específico del mismo, desde utensilios de cocina, limpieza, o cualquier otro, que pudiendo ser utilizado por cualquier colectivo lo fuese también por las Fuerzas Armadas. Así las cosas, hemos de reducir el concepto de "material específico" a aquél que efectivamente lo es, y que por su configuración y elaboración sirve directamente a las funciones antes señaladas, requiriéndose técnicas en su elaboración propias de su especialidad, aunque residualmente puedan ser utilizados en otros ámbitos de la actividad humana.

De todo ello concluía la sentencia recurrida que la actividad de la actora nunca se incluiría en el ámbito de aplicación de la norma que analizamos ni aún en el caso en que la exención se extendiese a la fabricación interior. Ello hace innecesario el estudio de una posible discriminación de la regulación, ya que ello no incidiría en la resolución del conflicto.

SENTENCIA DE 24 DE ENERO DE 2000

(RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 748/1997)

La sentencia, después de recordar que la entidad recurrente había solicitado la devolución de ingresos indebidos al considerar que en su facturación de suministros al Ministerio de Defensa de material de uso específicamente militar no debió repercutirse IVA y de que, por aplicación de lo dispuesto en la normativa de aplicación, el suministrador español de material de uso específicamente militar había de repercutir el IVA, mientras que el suministrador extranjero de ese mismo material está exento, puntualizaba la normativa de aplicación al supuesto enjuiciado: El artículo 25 del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, que declara sujetas y no exentas del Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyos destinatarios fuesen entes públicos, dice que:

“Se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA que, no obstante deberá ser repercutido como partida independiente cuando así proceda, en los documentos que se presentan para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.”

El artículo 9 de la Ley 44/1982, de 7 de julio, de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas, establece que:

“La importación de material de toda clase que requiera la realización de este programa estará exenta de los Derechos establecidos en el Arancel de Aduanas y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.”

La Ley 6/1987, de 14 de mayo, proroga la vigencia de la Ley 44/1982 hasta el ejercicio 1994 y el artículo 2.1 declara exentas del IVA las importaciones de armamento, munición y material de uso específicamente militar. Este precepto es declarado vigente por la Disposición Derogatoria Segunda de la Ley 37/1992 del IVA.

Del examen de toda esta normativa resulta que la exención del IVA está condicionada al carácter concreto de los bienes que se suministran a la Administración, y éstos son: armamento, munición y material de uso específicamente militar.

La interpretación que la actora hace del precepto la lleva a concluir que los uniformes de campaña y de trabajo objeto de su actividad empresarial constituyen “material del uso específicamente militar”.

Esta Sala llega a la misma conclusión que la Administración: los uniformes no son material de uso específicamente militar, sino una vestimenta que por su diseño, material y color identifica al que la porta como miembro de un colectivo, en este caso, el Ejército.

Una vez obtenida esta conclusión, queda sin contenido la alegada discriminación de los fabricantes o suministradores españoles frente a los extranjeros, puesto que, la Ley 44/1982 establece en su artículo 8 que: 1. Se atenderá con carácter prioritario al fomento de la producción nacional. 2. Únicamente cuando no sea viable la obtención en la industria nacional de los medios previstos en el programa, podrán adquirirse en el extranjero los elementos indispensables.

La Ley ha previsto la exención para supuestos que no incluyen a los productos objeto de este recurso, no pudiendo prosperar, en consecuencia, la tesis actora de que, en aplicación del principio de no discriminación, los suministros que ha efectuado de uniformes deben beneficiarse de exención en el IVA y devolverse los que ingresó.

Con independencia de las sentencias a las que se ha hecho especial referencia, la Audiencia Nacional dictó varias sentencias más resolviendo recursos planteados en idénticos términos a los casos que se dejan expuestos: sentencias de 3 de junio de 1999, 13 de noviembre de 2002, 3 de febrero de 2003, 12 de marzo de 2003, 2 de febrero de 2004, 4 de febrero de 2004, 5 de febrero de 2004 y 28 de noviembre de 2005; en todas

ellas se impugnaba la desestimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos en cuantías importantes correspondientes al IVA repercutido a distintos departamentos administrativos del Ministerio de Defensa (fundamentalmente la Dirección General de Abastecimiento y Mantenimiento), durante los años noventa. En todos los casos se trataba de suministradores españoles, y los productos respecto de los que se discutió la condición de “material de uso específicamente militar” eran uniformes de paseo, uniformes de campaña y de trabajo, corbatas y batines de enfermo y ropa de agua con destino a la Armada.

### **Doctrina del Tribunal Supremo**

La doctrina sentada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en los casos que han tenido acceso al Alto Tribunal, ha sido la siguiente.

SENTENCIA DE 21 DE MAYO DE 2004 (RECURSO DE CASACIÓN NUM. 4409/1999)

El Tribunal Supremo ha destacado que:

- a. El planteamiento de los fabricantes nacionales es, en cierto modo, ficticio, pues se basa en una artificial comparación con la situación de los importadores de material militar, que carece de sentido y es ajena a la Ley (sin que ello llegue a alcanzar la categoría de cuestión litigiosa), en cuanto las propuestas de cada ofertante, en una oferta pública de adquisición de material militar, responden a múltiples factores de todo tipo (siendo de destacar que los suministradores extranjeros han de soportar costos específicos, como, por ejemplo, mayor transporte y otros de diferente identidad, lo que no es el caso de los suministradores nacionales).
- b. Se confirma la voluntad expresa de las Leyes 44/1982 y 6/1987 de favorecer a la industria nacional (que, además, no establecen declaraciones de validez general e intemporal sino que tienen una proyección temporal adecuada a los programas de que en cada caso se trataba.

En cierto modo, se infiere de ello que cuando no haya más remedio que acudir al extranjero para adquirir el producto, es cuando, con el fin de reducir los costes derivados del pago de los derechos de importación del producto, se aplica la exención, primero, de los derechos establecidos en el Arancel y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (artículo 9 de la Ley 44/1982) y, desde el 1 de enero de 1986, del IVA que grava esa importación.

- c. En consecuencia, el que los uniformes que fabrican los suministradores deban considerarse como de uso específicamente militar es algo, en realidad, totalmente ajeno a la esencia del caso, pues no se está ante un supuesto de importación en el que hipotéticamente pudieran entrar en juego las Leyes antes citadas (de las que parece poder inferirse que se referían a material de otro tipo, tal como armamento o tecnología militar, distinto de los uniformes, pues a productos de alta tecnología se hacía referencia en la exposición de motivos de la Ley 6/1987 y a maquinaria y material en el artículo 9 de la Ley 44/1982), y, por tanto, la comparación efectuada por los suministradores entre productores nacionales (a los que las Leyes favorecen) y suministradores extranjeros carece de predicamento.

De otra parte, el que los uniformes de uso militar tengan o no la consideración de material de uso específicamente militar constituye, a la postre, un problema secundario pues en ningún caso tales uniformes (dada su normal y habitual fabricación y venta en España) vendrían a conformar mercancías importadas (que es a las que únicamente se aplica la exención del IVA).

SENTENCIA DE 4 DE OCTUBRE DE 2004 (RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 6987/1999)

Después de analizar los defectos de carácter procesal que se le imputaban a la sentencia de instancia, la Sala Tercera pasa a dilucidar las infracciones sustantivas que se denuncian, empezando para ello por hacerse eco del razonamiento de la empresa suministradora recurrente, que viene a sostener que:

"Un suministrador español de material de uso específicamente militar, del contemplado en las Leyes de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas españolas, ha de pagar el IVA incluido en sus propuestas al Ministerio de Defensa, aunque a la hora de emitir su factura deberá repercutirlo como partida independiente y, sin embargo, un suministrador extranjero de esos mismos productos al mismo destinatario está exento del IVA."

Entiende que tal discriminación constituye una vulneración, no de infracción de ley interna y ordinaria, sino de norma constitucional (artículo 14 CE) y del Tratado de Roma, artículos 52 y 60 y siguientes., que regulan los principios de libertad de establecimiento y libre prestación de servicios.

Sostiene que, de reconocerse el derecho a la exención y, por tanto, a la devolución de lo indebidamente ingresado, la empresa solicitante, en virtud de lo establecido en los

artículos 155 de la LGT/1963 y 1 y 9 del Real Decreto 1163/1990, es el sujeto pasivo con derecho a dicha devolución.

Por último, el motivo analizado se refiere a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de septiembre de 1999, en el asunto C-414/97, que declara que:

"El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1997, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del IVA y que modifica, con vistas a la abolición de fronteras, la Directiva 77/388, al considerar exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y 25 del Anexo F de dicha Directiva, no obstante lo dispuesto en los artículo 2, punto 2, 14, 28 *bis* y 28 quater, parte B, de esta misma Directiva."

El motivo de casación articulado en torno al argumento expuesto no pudo ser acogido:

"Decíamos en nuestra reciente sentencia de 21 de mayo de 2004, recaída en el recurso de casación número 4490/1999, en el que se impugnaba la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso núm. 355/1966, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico Administrativo Central denegatoria de la devolución del IVA en la facturación de suministros efectuados al Ministerio de Defensa, que el planteamiento de la recurrente, substancialmente coincidente con el que ahora se examina, es, en cierto modo, ficticio, pues se basa en una artificial comparación con la situación de los importadores de material militar, que carece de sentido y es ajena a la Ley en cuanto las propuestas de cada ofertante, en una oferta pública de adquisición de material militar, responden a múltiples factores de todo tipo (siendo de destacar que los suministradores extranjeros han de soportar costos específicos, como, por ejemplo, mayor transporte y otros de diferente identidad, lo que no es al caso –de la recurrente, se entiende).

Las Leyes 44/1982 y 6/1987 tienen una voluntad expresa de favorecer a la industria nacional (que, además, no establecen declaraciones de validez general e

intemporal sino que tienen una proyección temporal adecuada a los programas de que en cada caso se trataba –en la primera Ley, para los años 1983 a 1990 y, en la segunda Ley, para los años 1986 a 1994). Y en cierto modo, se infiere de ello que, cuando no haya más remedio que acudir al extranjero para adquirir el producto, es cuando, con el fin de reducir los costes correspondientes derivados del pago de los derechos de importación del producto, se aplica la exención, primero, de los derechos de establecidos en el Arancel y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (artículo 9 de la Ley 44/1982) y, desde el 1 de enero de 1986, del IVA que grava esa importación.

En consecuencia, la comparación efectuada por la recurrente entre productores nacionales (a los que las Leyes favorecen) y suministradores extranjeros carece, en este caso de autos, de relevancia.

Criterio que se reitera en el presente recurso por exigencias del principio de unidad de doctrina y porque se vuelve a considerar adecuado para la solución de la cuestión suscitada, añadiéndose las siguientes consideraciones:

- a. La Administración, primero, y los Tribunales después no pueden reconocer una exención que no esté prevista en la Ley. Este principio de legalidad y reserva de ley, esencial en el ámbito tributario en lo que a las exenciones se refiere, estaba establecido en el artículo 10.b) de la LGT/1963 (artículo 8.d) LGT/2003].
- b. El específico principio de igualdad en la ordenación de los tributos está reconocido en el art. 31.1 CE y 3 LGT/1963 (art. 3.1 LGT/2003) y en el planteamiento de la eventual discriminación que se aduce no puede verse una infracción de tal principio, puesto que no se contemplan todos los aspectos que pueden afectar a los suministradores extranjeros en relación con los nacionales y que no se reducen a la equiparación en el IVA en relación con los respectivos suministros”.

Aparte del hecho de que el artículo 14 de la Constitución Española expresamente se refiere a los españoles, en ningún caso puede considerarse discriminatoria la mención como exenta de una actividad como es la importación, de la que también pueden beneficiarse las empresas españolas, gozando además el legislador de libertad a la hora de determinar cuáles son las actividades o los sujetos a los que deben de reconocerse beneficios fiscales.

- c. El reparo que, desde la tesis de la recurrente, se formularía a la ley reguladora del IVA al sujetar al suministrador español al Ministerio de Defensa sería de inconstitucionalidad omisiva por no establecer la misma exención que para los suministradores extranjeros. Pero en tal caso es correcto el criterio de que no se puede inaplicar una norma legal (menos integrarla con una exención que no establece) por incurrir en infracción de norma constitucional sin una previa declaración del Tribunal Constitucional adoptada en la correspondiente cuestión. Pero es que, además, si resulta discutible la función del máximo interprete de la Constitución como legislador positivo, debe, sin duda, descartarse que tal función pueda ser asumida por la jurisdicción ordinaria.
- d. Es cierto que los Tribunales nacionales deben inaplicar normas internas (cualquiera que sea su rango) cuando sean contrarias a normas de Derecho Comunitario Europeo, pero ésta no imponen la exención que se alega para los suministradores nacionales. Ni las libertades de establecimiento y de prestación de servicios resultan contrarias a la sujeción del IVA de los suministros de que se trata, ni la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas invocada es argumento para sustentar el motivo de casación, pues más bien se orienta a la consideración de la ilegalidad de la norma que considera exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias.
- e. La devolución de ingresos indebidos instada conforme al Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, no se adecua, para el reconocimiento de una exención que no está legalmente establecida y que habría de crearse administrativa o judicialmente para que no fuera "discriminatoria" la concedida a otros suministradores, si se tiene en cuenta que, de conformidad con el artículo 155 LGT/1963 y el artículo 7 del indicado Real Decreto, el reconocimiento del referido derecho está particularmente previsto para los siguientes casos: cuando se haya producido una duplicidad en el pago de las deudas u obligaciones tributarias; cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas o autoliquidadas por el propio obligado tributario; cuando se pagan ingresos después de prescribir la acción para exigir el pago o cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada

SENTENCIA DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2004  
(RECURSO DE CASACIÓN NÚM. 6594/1999)

En esta sentencia, la Sala Tercera vuelve a reiterar la argumentación plasmada en la sentencia de 4 de octubre de 2004.

No está de más señalar –dice– que lo que la parte recurrente viene a sostener es que un suministrador español de material de uso específicamente militar del contemplado en las Leyes de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas españolas ha de pagar el IVA y, sin embargo, un suministrador extranjero de esos mismos productos al mismo destinatario está exento del IVA. Entiende que tal discriminación constituye una vulneración de norma constitucional (artículo 14 CE) que reconoce el principio de igualdad y del Tratado de Roma, artículos 52 y 60 y siguientes, que regulan los principios de libertad de establecimiento y libre prestación de servicios. Cuestión que ha sido ya resuelta en diversas sentencias de esta Sala (sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo y 4 de octubre de 2004, recursos de casación números 4490/1999 y 6987/1999); en ellas decíamos que el planteamiento de la recurrente es, en cierto modo, ficticio, pues se basa en una artificial comparación con la situación de los importadores de material militar, que carece de sentido y es ajena a la Ley en cuanto las propuestas de cada ofertante, en una oferta pública de adquisición de material militar, responden a múltiples factores de todo tipo (siendo de destacar que los suministradores extranjeros han de soportar costos específicos, como, por ejemplo, mayor transporte y otros de diferente identidad, lo que no es al caso –de la recurrente, se entienden).

Las Leyes 44/1982 y 6/1987 tienen una voluntad expresa de favorecer a la industria nacional (que, además, no establecen declaraciones de validez general e intemporal sino que tienen una proyección temporal adecuada a los programas de que en cada caso se trataba –en la primera Ley, para los años 1983 a 1990 y, en la segunda Ley, para los años 1986 a 1994). Y en cierto modo, se infiere de ello que, cuando no haya más remedio que acudir al extranjero para adquirir el producto, es cuando, con el fin de reducir los costes correspondientes derivados del pago de los derechos de importación del producto, se

aplica la exención, primero de los derechos establecidos en el Arancel y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (artículo 9 de la Ley 44/1982) y, desde el 1 de enero de 1986, del IVA que grava esa importación.

En consecuencia, la comparación efectuada por la recurrente entre productores nacionales (a los que las leyes favorecen) y suministradores extranjeros carece de relevancia.

Criterio que se reitera en el presente recurso por exigencias del principio de unidad de doctrina y porque se vuelve a considerar adecuado para la solución de la cuestión suscitada, añadiéndose las siguientes consideraciones:

- a. La Administración, primero, y los Tribunales después no pueden reconocer una exención que no esté prevista en la Ley. Este principio de legalidad y reserva de ley, esencial en el ámbito tributario, en lo que a las exenciones se refiere estaba establecido en el artículo 10. b) de la LGT/1963 [artículo 8.d) LGT/2003].
- b. El específico principio de igualdad en la ordenación de los tributos está reconocido en el artículo 31.1 CE y 3 LGT/1963 (artículo 3.1 LGT/2003) y en el planteamiento de la eventual discriminación que se aduce en el recurso no puede verse una infracción de tal principio, puesto que no se contemplan todos los aspectos que pueden afectar a los suministradores extranjeros en relación con los nacionales y que no se reducen a la equiparación de lo que es objeto de los respectivos suministros.
- c. El reparo que, desde la tesis de la recurrente, se formularía a la Ley Reguladora del IVA al sujetar al suministrador español al Ministerio de Defensa sería de inconstitucionalidad omisiva por no establecer la misma exención que para los suministradores extranjeros. Pero en tal caso el Tribunal de instancia no puede inaplicar una norma legal (menos integrarla con una exención que no establece) por incurrir en infracción de norma constitucional sin una previa declaración del Tribunal Constitucional adoptada en la correspondiente cuestión. Si resulta discutible la función del máximo interprete de la Constitución como legislador positivo, debe, sin duda, descartarse que tal función pueda ser asumida por la jurisdicción ordinaria.
- d. Es cierto que los Tribunales nacionales deben inaplicar normas internas (cualquiera que sea su rango) cuando sean contrarias a normas de Derecho comunitario europeo, pero ésta no imponen la exención que se alega para los

suministradores nacionales. Ni las libertades de establecimiento y de prestación de servicios resultan contrarias a la sujeción del IVA de los suministros de que se trata, ni el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado la no sujeción o exención que se postula sino que, su doctrina, más bien, se orienta a la consideración de la ilegalidad de la norma que considera exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias.

- e. La devolución de ingresos indebidos conforme al Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, no se adecua para el reconocimiento de una exención que no está legalmente establecida y que habría de crearse administrativa o judicialmente para que no fuera "discriminatoria" la concedida a otros suministradores, si se tiene en cuenta que, de conformidad con el artículo 155 LGT/1963 y el artículo 7 del indicado Real Decreto, el reconocimiento del referido derecho está particularmente previsto para los siguientes casos: cuando se haya producido una duplicidad en el pago de las deudas u obligaciones tributarias; cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas o autoliquidadas por el propio obligado tributario; cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir el pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario o cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación; y, en fin, cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error, de hecho o aritmético, padecido en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiere motivado un ingreso indebido.

SENTENCIA DE 12 DE ENERO DE 2006

(RECURSO DE CASACIÓN NUM. 1172/2001)

En el último de los motivos de casación, por "Infracción de las normas del Ordenamiento Jurídico que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate", la parte recurrente, después de señalar lo que se considera como fundamentación de la sentencia impugnada, se remite a las alegaciones de su demanda desglosadas en los siguientes enunciados:

- a. Sobre el tratamiento de la legislación del IVA al suministrador nacional de material de uso específicamente militar frente al suministrador extranjero.

- b. Sobre el alcance y contenido de la discriminación en la que se fundamenta el recurso.
- c. Sobre la libertad de establecimiento, libre competencia y no discriminación. Infracción de Normas Externas y Constitucionales.
- d. Sobre la extensión a los suministradores españoles de la exención concedida a los extranjeros.
- e. Sobre el destinatario de la devolución o indemnización.

A través de su razonamiento la parte recurrente viene a sostener que:

"Un suministrador español de material de uso específicamente militar, del contemplado en las Leyes de Dotaciones Presupuestarias para Inversiones y Sostenimiento de las Fuerzas Armadas españolas, ha de pagar el IVA incluido en sus propuestas al Ministerio de Defensa, aunque a la hora de emitir su factura deberá repercutirlo como partida independiente y, sin embargo, un suministrador extranjero de esos mismos productos al mismo destinatario está exento del IVA."

Entiende que tal discriminación constituye una vulneración, no de ley interna y ordinaria, sino de norma constitucional (artículo 14 Constitución Española) y del Tratado de Roma (artículos. 52 y 60 y siguientes que regulan los principios de libertad de establecimiento y libre prestación de servicios).

Sostiene que, de reconocerse el derecho a la exención y por tanto, a la devolución de lo indebidamente ingresado, la empresa solicitante, en virtud de lo establecido en los artículos 155 de la LGT/1963 y 1 y 9 del Real Decreto 1163/1990, es el sujeto pasivo con derecho a dicha devolución.

Por último, el motivo analizado se refiere a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 16 de septiembre de 1999, en el asunto C-414/97, que declara que:

"El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1997, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del IVA y que modifica, con vistas a la abolición de fronteras, la Directiva 77/388, al

considerar exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusivamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y 25 del Anexo F de dicha Directiva, no obstante lo dispuesto en los artículos 2, punto 2, 14, 28 *bis* y 28 quater, parte B, de esta misma Directiva."

Este motivo no puede ser acogido. Decíamos en nuestra sentencia de 21 de mayo de 2004, recaída en el recurso de casación número 4490/1999 (en el que se impugnaba la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional recaída en el recurso núm. 355/1966, en el que se impugnaba resolución del Tribunal Económico Administrativo Central denegatoria de la devolución del IVA en la facturación de suministros efectuados al Ministerio de Defensa), que el planteamiento de la recurrente, sustancialmente coincidente con el que ahora se examina, es, en cierto modo, ficticio, pues se basa en una artificial comparación con la situación de los importadores de material militar, que carece de sentido y es ajena a la Ley en cuanto las propuestas de cada ofertante, en una oferta pública de adquisición de material militar, responden a múltiples factores de todo tipo (siendo de destacar que los suministradores extranjeros han de soportar costos específicos, como, por ejemplo, mayor transporte y otros de diferente identidad, lo que no es al caso –de la recurrente, se entiende).

Las Leyes 44/1982 y 6/1987 tienen una voluntad expresa de favorecer a la industria nacional (que, además, no establecen declaraciones de validez general e intemporal sino que tienen una proyección temporal adecuada a los programas de que en cada caso se trataba. Y en cierto modo, se infiere de ello que, cuando no haya más remedio que acudir al extranjero para adquirir el producto, es cuando, con el fin de reducir los costes correspondientes derivados del pago de los derechos de importación del producto, se aplica la exención, primero, de los derechos de establecidos en el Arancel y del Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores (artículo 9 de la Ley 44/1982) y, desde el 1 de enero de 1986, del IVA que grava esa importación.

En consecuencia, el que los uniformes que fabrica la recurrente deban considerarse como de uso específicamente militar es algo, en realidad, totalmente ajeno a la esencia del caso, pues no se está ante un supuesto de importación en el que hipotéticamente pudieran entrar en juego las Leyes antes citadas (de las que parece poderse inferir que se referían a material de otro tipo, tal como armamento o tecnología militar, distinto de los uniformes, pues a productos de alta tecnología se hacía referencia en la Exposición de Motivos de la Ley 6/1987 y, a maquinaria y material, en el artículo 9 de la Ley 44/1982), y,

por tanto, la comparación efectuada por la recurrente entre productores nacionales (a los que las Leyes favorecen) y suministradores extranjeros carece, en este caso de autos, de predicamento.

Análogo razonamiento se hacía en las sentencias de 4 de octubre de 2004 y 29 de junio de 2005, dictadas en los recursos de casación nums. 6987/1999 y 2443/2000, a propósito también de facturación de suministros efectuados al Ministerio de Defensa y en los que el planteamiento de las empresas recurrentes eran sustancialmente coincidentes con el que aquí se examina.

Criterios --los de ambas sentencias de esta Sala-- que se reiteran en el presente recurso por exigencias del principio de unidad de doctrina y porque se vuelven a considerar adecuados para la solución de la cuestión suscitada, añadiéndose las siguientes consideraciones:

- a. La Administración, primero, y los Tribunales después no pueden reconocer una exención que no esté prevista en la Ley. Este principio de legalidad y reserva de ley, esencial en el ámbito tributario, en lo que a las exenciones se refiere, estaba establecido en el artículo 10*b*) de la LGT/1963 [artículo 8.d) LGT/2003].
- b. El específico principio de igualdad en la ordenación de los tributos está reconocido en el artículo 31.1 CE y 3 LGT/1963 (artículo 3.1 LGT/2003) y, en el planteamiento de la eventual discriminación que se aduce no puede verse una infracción de tal principio, puesto que no se contemplan todos los aspectos que pueden afectar a los suministradores extranjeros en relación con los nacionales y que no se reducen a la equiparación en el IVA en relación con los respectivos suministros.
- c. El reparo que, desde la tesis de la recurrente, se formularía a la ley reguladora del IVA por sujetar al Impuesto al suministrador español del Ministerio de Defensa sería de inconstitucionalidad omisiva por no establecer la misma exención que para los suministradores extranjeros. Pero en tal caso el Tribunal de Instancia no podría inaplicar una norma legal (menos integrarla con una exención que no establece) por incurrir en infracción de norma constitucional sin una previa declaración del Tribunal Constitucional adoptada en la correspondiente cuestión. Pero es que, además, si resulta discutible la función del máximo interprete de la Constitución como legislador positivo, debe, sin duda, descartarse que tal función pueda ser asumida por la jurisdicción ordinaria.

- d. Es cierto que los Tribunales nacionales deben inaplicar normas internas (cualquiera que sea su rango) cuando sean contrarias a normas de Derecho Comunitario Europeo, pero éste no impone la exención que se alega para los suministradores nacionales. Ni las libertades de establecimiento y de prestación de servicios resultan contrarias a la sujeción al IVA de los suministros de que se trata, ni la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas invocada es argumento para sustentar el motivo de casación, pues más bien se orienta a la consideración de la ilegalidad de la norma que considera exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias.
- e. La devolución de ingresos indebidos instada conforme al Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, no se adecúa para el reconocimiento de una exención que no está legalmente establecida y que habría de crearse administrativa o judicialmente para que no fuera "discriminatoria" la concedida a otros suministradores, si se tiene en cuenta que, de conformidad con el artículo 155 LGT/1963 y el artículo 7 del indicado Real Decreto, el reconocimiento del referido derecho está particularmente previsto para los siguientes casos: cuando se haya producido una duplicidad en el pago de las deudas u obligaciones tributarias; cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas o autoliquidadas por el propio obligado tributario; cuando se pagan ingresos después de prescribir la acción para exigir el pago, o cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación; y, en fin, cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error, de hecho o aritmético padecido en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiere motivado un ingreso indebido.

SENTENCIA DE 14 DE JUNIO DE 2006

(RECURSO DE CASACIÓN NUM. 2443/2000).

Reitera en idénticos términos el contenido de la sentencia de 12 de enero de 2006 (recurso número 1172/2001) que se ha dejado transcrita en lo que aquí interesa.

### **Conclusiones**

A la vista de los fundamentos empleados en las sentencias de que hemos dado cuenta, podemos sentar las siguientes conclusiones:

1. El uniforme militar no puede ser considerado de uso específico militar, no requiere una industria especializada, ni aplicaciones técnicas específicas, ni un proceso de elaboración que sustancialmente los difiera de otros uniformes.
2. La finalidad de la norma definidora de la exención es la potenciación y modernización de las Fuerzas Armadas, lo que obliga a interpretar el término “material”, que viene precedido de los términos “armamento” y “munición”, como aquellos instrumentos y efectos de uso exclusivo y excluyente de las Fuerzas Armadas y de aplicación a lo que es su función recogida en el artículo 8 de la Constitución.
3. El concepto de “material específico” debe concretarse a aquel que efectivamente lo es, y que por su configuración y elaboración sirve directamente a las funciones específicas de las Fuerzas Armadas.

JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ

*General Consejero Togado*

## COMPOSICIÓN DEL GRUPO DE TRABAJO

*Presidente:* D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ  
*General Consejeroogado.*  
*Magistrado del Tribunal Supremo. Sala Tercera.*

*Secretario:* D. JOSÉ ANTONIO VALDIVIESO DUMONT  
*Coronel de Infantería (DEM).*

*Vocales:* D. ANTONIO ZÚÑIGA PÉREZ DEL MOLINO  
*General de división Interventor.*  
*Interventor General de la Defensa.*

D. JUAN MARTÍN QUERALT  
*Catedrático Derecho Financiero y Tributario.*  
*Universidad de Valencia.*

D. ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE  
*Abogado del Estado. De la Sección de Derecho Financiero y Tributario*  
*de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación.*

Las ideas contenidas en este trabajo son de responsabilidad de sus autores, sin que refleje, necesariamente el pensamiento del CESEDEN, que patrocina su publicación.