

CAPÍTULO IV. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA DACIÓN DE BIENES DEL PHE

4.1 DELIMITACIÓN DE LA DACIÓN DE BIENES DEL PHE.

Recapitulación

En la introducción de este libro se ha explicitado la función que cumple la dación de bienes del PHE para cada una de las partes de las obligaciones tributarias. A saber, para el deudor es una alternativa al pago que le ofrece el Ordenamiento Jurídico, es una forma, causa o modo voluntario y extraordinario de extinguir este tipo de obligaciones cuya aplicación puede proponer, si le resulta conveniente para sus intereses. Para el ente público acreedor, en cambio, es uno de los cauces o vías que el Ordenamiento Jurídico pone a su disposición para acceder a la propiedad de bienes del PHE.

Por otra parte, el capítulo primero ha permitido conocer que esta forma de extinguir las deudas impositivas pertenece al ámbito de la extrafiscalidad tributaria; el capítulo segundo, las fuentes que de forma explícita la regulan; y el tercero, la categoría doctrinal en la que, en principio, puede inscribirse: la dación en pago

Objeto del capítulo

Ahora es necesario continuar delimitando sus contornos y el régimen jurídico que le corresponde. Para ello, se pasa a definirla, a intentar establecer su naturaleza y a profundizar sobre las notas y características propias de cada uno de los tres elementos en que se puede descomponer.

Terminología

Se la puede denominar "entrega o dación de bienes del Patrimonio Histórico Español en pago de impuestos", por ser una expresión utilizada por la doctrina y la jurisprudencia, o "pago de impuestos mediante bienes del Patrimonio Histórico Español", por ser una denominación que resulta acorde con la recogida por nuestro legislador en el RGR.

Sin embargo, desde un punto de vista científico no nos parece apropiado utilizar el término "pago" en la calificación de esta forma de extinción de las obligaciones tributarias en sentido estricto, dadas las razones apuntadas en el capítulo anterior. Por este motivo, la expresión que preferimos es "dación o entrega de bienes del

Patrimonio Histórico Español" o, en su caso, cualquiera de otras dos más precisas, pero que tienen el grave defecto de ser excesivamente largas: "extinción de deudas tributarias mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español" y "extinción de deudas tributarias mediante la dación en pago de bienes del Patrimonio Histórico Español".

Definición

Siempre se pueden establecer varias definiciones de una determinada realidad. Todo depende de la perspectiva que se adopte. También en este caso, según se desee dar mayor relevancia a uno u otro de los elementos en los que se estructura esta causa de extinción de las deudas tributarias, identificados en el capítulo anterior como propios de las daciones en pago, se podrán elaborar diferentes definiciones.

Si se siguiera la línea mayoritaria en la doctrina civilista, que normalmente ha considerado la prestación que se produce en toda dación en pago como el elemento más importante¹, se la podría definir como:

"Forma de extinguir total o parcialmente una obligación tributaria pecuniaria mediante la entrega de bienes del PHE al ente acreedor".

Nosotros consideramos que, para entender cómo funciona este modo o forma de extinción, es mucho más significativo construir una definición que gravite sobre el segundo de los elementos propios de una dación en pago. Por este motivo, la definimos también como:

"Acuerdo de voluntades entre el deudor y el acreedor de una obligación tributaria pecuniaria por el que la entrega de unos determinados bienes del PHE al ente acreedor produce la extinción total o parcial de la obligación".

Régimen jurídico

Para conocer el régimen jurídico de la dación de bienes del PHE, e identificar los problemas que presenta, es necesario:

- Establecer las fuentes de Derecho que le son directamente aplicables y las fuentes subsidiarias que le corresponden en función de su naturaleza jurídica.
- Determinar si su normativa y la aplicación de la misma responde a las normas y

¹Véase definiciones recogidas en el apartado 3.1.

principios constitucionales que regulan el ámbito propio de la naturaleza de esta figura, y los respeta.

- Identificar las antinomias propias de su regulación, para resolverlas en función de las diferentes reglas jurídicas de aplicación del Derecho, orientadas según las normas y principios que se aplican a su naturaleza jurídica.

- Señalar las lagunas legales que presenta su normativa, e integrarlas gracias a las diferentes técnicas que nuestro sistema jurídico admite para realizar esta operación, lo que también exige determinar la naturaleza jurídica de esta figura.

Como se puede apreciar, si se desean realizar hasta sus últimas consecuencias las anteriores operaciones, es necesario indagar previamente cuál es la naturaleza jurídica de la dación de bienes del PHE en el Ordenamiento tributario.

4.2 NATURALEZA JURÍDICA: PREMISAS METODOLÓGICAS.

Utilización de la categoría civil

Para determinar de la forma más completa posible la naturaleza jurídica de este modo, forma o causa de extinción de las obligaciones tributarias en sentido estricto y ofrecer al lector una descripción significativa de la misma, inicialmente intentamos inscribirla en alguna de las categorías jurídicas típicas y conocidas.

Utilizando esta metodología, se pudo comprobar que la categoría en la que realmente encajaba era la de la "dación en pago"², delimitada por la Ciencia del Derecho Civil³ y ampliamente analizada en el capítulo anterior.

Premisas metodológicas

Después de verificar que esta vía no era la más aconsejable para

determinar una naturaleza jurídica que ayudase eficientemente a completar su régimen jurídico, debido a las lagunas que presenta la regulación civil de la dación

²Y, más concretamente, en la de la "dación en pago en sentido estricto", ya que se sustituye una prestación por otra de la misma naturaleza: la prestación de dar una suma de dinero se sustituye por la de dar o entregar unos determinados bienes del PHE.

³Estamos ante un ejemplo más de la progresiva ampliación del ámbito de aplicación de esta figura en nuestro Ordenamiento Jurídico: de ser utilizada sólo como modo alternativo para extinguir obligaciones civiles ha pasado a realizar esta misma función en otras ramas de nuestro Derecho, como son la mercantil y la tributaria.

en pago y a la polémica doctrinal y jurisprudencial que existe sobre su naturaleza⁴, se optó por otra que se basaba en analizar directamente la regulación tributaria específica de cada uno de los tres elementos en los que se descompone su estructura, y que con ciertas particularidades son los propios de toda dación en pago:

- una obligación tributaria en sentido estricto sobre la que opera;
- un acuerdo entre el deudor y el acreedor de esta obligación, que establece que dicha obligación se extinguirá mediante la realización de una prestación diferente a la que constituía su objeto, la entrega de la cantidad de dinero debida;
- una prestación o acto del deudor tributario que deriva de este acuerdo y que da cumplimiento al mismo, al tiempo que provoca la extinción de la obligación tributaria pecuniaria.

Por tanto, se delimitará su naturaleza jurídica sobre la base de sumar las diferentes proposiciones que se derivan de la regulación tributaria de cada uno de estos elementos, regulación que en este caso es mucho más amplia y completa que la que presentan cada uno de ellos en la dación en pago civil, tal como corresponde a un sector donde la autonomía de voluntad presenta un papel mucho más reducido.

La dación como modo de extinción que exige un procedimiento administrativo.

Este planteamiento se encuentra inspirado en el utilizado por científicos del Derecho civil para analizar la dación en pago. Pero si en dicho ámbito puede considerarse por sí solo como un método totalmente válido y eficaz para tratar de explicar cómo funciona y cuál es el régimen de esta forma de extinguir las obligaciones, no puede decirse lo mismo cuando se aplica a las daciones de bienes del PHE.

La dación civil se presenta y construye sobre un contrato extintivo que se perfecciona con la confluencia de simples manifestaciones de voluntad de los sujetos de una obligación. Éste no es un escenario posible en el ámbito de las obligaciones tributarias, en las que las actuaciones del ente acreedor y del deudor dirigidas a

⁴En el capítulo III, se ha podido constatar que esta categoría no presenta en el Derecho civil un estatuto propio y definido. Ni se encuentra casi regulada por el Derecho positivo, ni en la doctrina y en la jurisprudencia civil existe un acuerdo pacífico sobre qué naturaleza se le puede atribuir. Así, se la ha considerado como un caso de novación, como un contrato oneroso sobre la manera de extinguir las obligaciones, como un sustituto o subrogado del pago, como una modalidad del pago, como una forma especial de pago, etc.

extinguirlas deben necesariamente encauzarse en procedimientos administrativos fijados por las leyes. Por ello, en el Derecho tributario, para que se produzca una dación en pago primero deberá darse un procedimiento tributario, y sólo en el curso del mismo, y como fenómenos subsidiarios, podrán producirse el acuerdo y la prestación cuya realización provocará la extinción de la obligación tributaria.

Si el lector desea adquirir una visión completa y significativa de esta forma de extinguir las obligaciones tributarias, deberá concebirla en primer término como un procedimiento que permite extinguir obligaciones tributarias y tendrá que poner en relación los elementos estudiados en este capítulo con el procedimiento estudiado en los capítulos que siguen.

4.3. LA OBLIGACIÓN PREVIA

4.3.1. Características de las obligaciones previas

Son obligaciones tributarias en sentido estricto

Las obligaciones que pueden ser extinguidas en virtud de una entrega o dación de bienes del PHE son obligaciones tributarias en sentido estricto: su objeto es la entrega de una cantidad de dinero que los entes públicos exigen coactivamente a los sujetos pasivos en función de la capacidad económica de éstos, con la finalidad de financiar así los gastos públicos. Son obligaciones, por tanto, que encuentran su fundamento constitucional en el art. 31.1 de la Carta Magna⁵.

Derivan de cuatro impuestos estatales

El legislador no permite que cualquier obligación tributaria en sentido estricto pueda extinguirse mediante la dación de bienes del PHE. Sólo la ha establecido como forma o modo de extinción de alguno de los impuestos estatales. El artículo 73 de la LPH contiene el listado de estos tributos:

"El pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades podrá realizarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español"

Este precepto encuentra sus oportunas correlaciones en los artículos 80.3 de la LIRPF, 143.2 de la LIS, 36.2 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y 36.3 de

⁵Véase nota 1ª del libro.

la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por tanto, el "pago" mediante bienes del PHE sólo se acepta en el Derecho tributario español respecto a obligaciones pecuniarias de los siguientes impuestos:

- a) el Impuesto de Sucesiones y Donaciones,
- b) el Impuesto sobre el Patrimonio,
- c) el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,
- d) el Impuesto sobre Sociedades.

Son obligaciones en las que sus sujetos pasivos disfrutan de una facultad especial

Al regular estas obligaciones, el legislador ha atribuido al deudor un poder, que en otro tipo de obligaciones no tiene: el de solicitar la extinción de las deudas mediante la entrega de bienes del PHE.

Nosotros calificamos este poder como "facultad" frente al concepto más vago pero más usual de "derecho"⁶.

El uso de esta facultad por parte del deudor tributario se traduce en un acto que provoca que se inicie un procedimiento administrativo, se suspenda el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria y, en determinadas circunstancias, a que nazca la obligación de pagar intereses de demora⁷.

⁶Al estudiar los ámbitos de poder que el Ordenamiento Jurídico atribuye a los administrados, los Autores del Derecho Administrativo de nuestro país no suelen utilizar la categoría jurídica de la "facultad jurídica", pese a que ésta sí es reconocida por la doctrina del Derecho civil de la que la doctrina administrativa bebe en el momento de clasificar las diferentes situaciones jurídicas activas de los administrados. Sólo hablan de "potestad", "derecho subjetivo" e "interés legítimo". Sin embargo, el poder que se atribuye en este caso, tanto el de solicitar la dación en pago, que ahora nos ocupa, como el de efectuar la entrega del bien, una vez que se ha perfeccionado el acuerdo entre el deudor y el acreedor, no revisten la suficiente autonomía para conceptualizarlos como "derecho subjetivo", por lo que nos parece más apropiado utilizar el término y concepto de "facultad", tal como también hace Ramón Falcón Tella en el momento de denominar al poder que surge del acuerdo entre deudor y acreedor. Véanse notas a pie de página del apartado 4.4.1.

⁷Para algunos autores, la suspensión del procedimiento de recaudación no se produce de forma automática en todos los casos. Sobre estos tres efectos, véase apartado 6.5.

4.3.2. La dación de bienes del PHE desde la perspectiva de la obligación previa

El estudio de este modo o forma de extinción desde la perspectiva de la obligación tributaria que puede ser extinguida aporta tres datos sobre la misma: incide sobre obligaciones tributarias en sentido estricto, sólo opera en el ámbito de cuatro impuestos estatales, y nace, en un primer término, del ejercicio de una facultad de los sujetos pasivos de estos impuestos.

4.4. EL ACUERDO ENTRE EL DEUDOR Y EL ACREEDOR

4.4.1. Características del acuerdo entre el deudor y el acreedor

La dación de bienes del PHE precisa de un acuerdo entre el deudor y el acreedor tributario, de una concurrencia de voluntades.

Por una parte, la voluntad del sujeto pasivo de extinguir la deuda tributaria mediante la entrega de la propiedad de unos determinados bienes del PHE.

Por otra, la voluntad del ente público de aceptar la oferta del deudor, que podrá comportar la entrega de los bienes y consiguiente transmisión de la propiedad, en lugar del pago en dinero de la deuda tributaria.

Es un contrato.

Este acuerdo puede calificarse de contrato entre el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria y el deudor o sujeto pasivo de la misma.

Y se puede calificar de contrato porque se dan los dos requisitos pacíficamente admitidos por todos para que exista un contrato, que se deducen de la interpretación conjunta de los artículos 1.089, 1.091, y 1.254 del Cc⁸: un consentimiento común de dos o más personas que tiene como consecuencia la creación de una obligación con fuerza de ley entre las mismas.

Las partes coinciden en su voluntad de establecer un modo o forma alternativa de extinguir una determinada obligación tributaria pecuniaria, obligándose la Administración a aceptar el ejercicio de una facultad que se otorga al deudor y que hasta aquel momento no le correspondía⁹.

⁸Véase: Luis Díez-Picazo, Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, Ed. Tecnos, Madrid, 1979, V. I, pp. 85 y ss.

⁹A nuestro entender, los vínculos que nacen del contrato deberían ser aún más numerosos, según

Estamos ante un ejemplo que rompe la tradicional postura que negaba la existencia de contratos en el Derecho público, hoy totalmente superada en la Ciencia del Derecho administrativo¹⁰, pero que encuentra mayores reticencias a ser abandonada en la Ciencia del Derecho tributario. En esta subrama de la ciencia jurídica, la doctrina ha tardado más tiempo en admitir esta posibilidad, que va siendo cada vez más aceptada a raíz de la atención que han despertado los convenios o contratos entre las partes de las obligaciones tributarias fundamentados en el art. 88 de la LPC¹¹.

Es un contrato sobre el modo de extinguir obligaciones tributarias pecuniarias

Se trata de un contrato sobre el modo o forma de extinguir obligaciones tributarias, en la medida en que su objeto es determinar cómo se extinguirá una

expresamos en el apartado 9.7. En este sentido, el contrato también debería hacer nacer la obligación del deudor de entregar el bien, nacimiento condicionado a que el deudor hubiera realizado la oferta o reiterado la misma conociendo el valor administrativo del bien y a que hubiera recibido la notificación de la aceptación del ente acreedor. Con ello, el contrato dejaría de ser unilateral, en el que sólo nacen obligaciones a cargo de una de las partes, para convertirse en bilateral, en el que tanto la Administración como el deudor tributario tendrían obligaciones recíprocas.

¹⁰En la doctrina administrativa se había discutido si era posible la aplicación del esquema técnico de los contratos a los acuerdos entre Administración y administrados. García de Enterría analiza este tema con relación a los distintos acuerdos que pueden alcanzar los administrados con la Administración: contratos administrativos, contratos privados y conciertos de administración. Después de señalar las dificultades existentes para mantener esta triple clasificación y de destacar que los conciertos de administración no han merecido un análisis unitario, se centra en los contratos administrativos para señalar: "Toda la polémica se alimenta sobre la inicial contradicción que parece darse en pretender insertar en el Derecho público la figura par excellence del Derecho privado, el contrato, figura que parece difícilmente conciliable con las notas que tradicionalmente vienen marcando el Derecho público (...) la discusión está hoy centrada en si los "contratos administrativos" son o no son sustantivamente distintos de los contratos civiles, no ya en si son o no (con la excepción aludida de la concesión) verdaderos contratos, que todos lo aceptan llanamente." (Afirmaciones de este autor realizadas en Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, Ed. Civitas, Madrid, 8º ed., T. I, p. 672), manifestando que "la distinción contratos administrativos-contratos privados es, pues, exclusivamente en su origen una distinción a efectos jurisdiccionales y no sustantivos" (*ibidem*, p. 676).

¹¹Estudiadas en AA.VV., Convención y arbitraje en el Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996, y por María Luisa González-Cuéllar, Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional, Colex, Madrid, 1998. Esta autora afirma: "la posibilidad de que una actuación tributaria tenga forma contractual ha sido negada tradicionalmente por la doctrina española (...). Sin embargo, en nuestra opinión no existe ninguna especialidad en el ámbito fiscal que justifique el rechazo de aquellas figuras negociales" (*ibidem*, pp. 44-45). "A pesar de ello, todavía gran parte de la doctrina y de la jurisprudencia tributaria siguen utilizando el término "acuerdos" o "convenios" para designar los pactos relativos a la terminación convencional del procedimiento tributario, en una postura reacia a calificarlos según su verdadera naturaleza jurídica, que es la contractual" (*ibidem*, p. 54).

determinada obligación tributaria pecuniaria que vincula a los sujetos que suscriben este contrato¹².

Enriquece la obligación previa con una facultad solutoria o de sustituir

El acuerdo entre la Administración y el deudor atribuye a éste un poder del que hasta aquel momento no disponía, poder que puede calificarse de "facultad" por las razones comentadas en el apartado 4.3.2 respecto a la posibilidad de solicitar la dación en pago.

Según la doctrina jurídica, este acuerdo no origina ninguna obligación que recaiga sobre el deudor tributario¹³. No le obliga a prestación alguna, sólo le otorga un poder, protegido por el Ordenamiento Jurídico que le permite, en todo momento, escoger entre pagar y extinguir la obligación tributaria pecuniaria mediante la realización de la prestación debida, o extinguirla total o parcialmente mediante la entrega y transmisión de la propiedad del bien que ha ofrecido y que el acreedor ha consentido en recibir.

Coherentemente con lo anterior, respecto a la otra cara de la moneda, el contrato no atribuye al acreedor ningún derecho a exigir la entrega del bien ofrecido, como ocurriría si se hubiera transformado la obligación tributaria en una obligación alternativa. Por el contrario, lo que surge del contrato es precisamente su deber de soportar un nuevo poder del deudor: la facultad de elegir cómo extinguirá la obligación. El acreedor, que no está obligado por ley a aceptar la oferta del deudor de extinguir la obligación mediante la entrega de bienes del PHE, si manifiesta su

¹²Por otra parte, se puede afirmar que, al igual que ocurre en el Derecho francés, se trata de un contrato que se perfecciona y, por tanto, produce sus efectos, con el simple consentimiento del acreedor y del deudor, como es regla general en nuestro Ordenamiento Jurídico en virtud del art. 1.258 del Código Civil: "Los contratos se perfeccionan con el mero consentimiento, y desde entonces obligan no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley". Sobre la regla de naturaleza consensual de los contratos en nuestro Ordenamiento Jurídico, véase: Luis Díez-Picazo, *op. cit.*, p. 652; donde este autor argumenta y defiende la naturaleza consensual del contrato civil de dación en pago. Sobre la polémica de la naturaleza consensual o real de este contrato en el Derecho civil, véase: Manuel Albadalejo, *Derecho Civil, II*, Ed. Bosch, Barcelona, 10ª ed., 1997, T. II, V. I, p. 146-7.

¹³Conviene aclarar, por segunda vez en este capítulo, que este postulado, defendido por la mayoría de la doctrina, será seguido a lo largo del libro sin tener en cuenta que puede cuestionarse con argumentos que son para nosotros sólidos y consistentes. Estos darían lugar a entender, tal como ya se ha dicho, que el deudor tributario pasa a estar obligado a entregar el bien ofrecido a partir del momento en que recibe la notificación de que la Administración ha aceptado su oferta, siempre y cuando ésta hubiera sido realizada o reiterada conociendo la valoración administrativa de dicho bien. Véase apartado 9.7.

consentimiento, pasa a estar obligado a aceptar un poder del deudor que antes no existía y que, si éste lo ejerce, dará lugar a que el acreedor adquiera la propiedad de los bienes entregados.

Conviene aclarar que la facultad de extinguir la deuda tributaria mediante la entrega de bienes del PHE no nace directamente de la ley. Ésta no otorga al deudor la facultad de "pagar" con bienes del PHE. Lo único que le otorga es la simple facultad de solicitar este sustituto de pago. Sólo después de que haya ejercido esta facultad y de que el deudor haya aceptado de forma discrecional la oferta, perfeccionándose el contrato entre las partes, nace la facultas solutionis que ahora nos ocupa¹⁴.

Esta nueva facultad del deudor que se deriva del contrato se califica por la doctrina civil -a la que acudimos con preferencia a la administrativa- con diversas denominaciones, entre las que elegimos la de "facultad solutoria" o la de "facultad de sustituir"¹⁵.

El nacimiento de esta facultad convierte la obligación tributaria en una obligación facultativa o con facultad solutoria o de sustituir¹⁶.

¹⁴Por ello, se debe precisar la opinión de Ramón Falcón Tella y de los autores que le siguen en este punto. Para este autor, la facultad de pagar mediante la entrega de los bienes del PHE es "una facultad del deudor, establecida por ley" ("Problemática del pago en especie: Una nota sobre la facultad solutoria en las obligaciones tributarias", en REDF, núm. 54, 1987, p. 218), dado que "las obligaciones tributarias facultativas no pueden fundarse en la autonomía de la voluntad, sino sólo en la Ley" (*ibidem*, p. 223. Véase en el mismo sentido: José Juan Ferreiro Lapatza; Curso de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, Madrid, 19ª ed., 1997, p. 150). Las acertadas afirmaciones de estos autores podrían generar un equívoco si de ellas se llegase a concluir que la facultad de pagar tributos mediante la entrega de unos determinados bienes deriva directamente de la ley, sin necesidad de otro requisito.

¹⁵Véase: Ramón Falcón Tella, op. cit., pp. 222 y ss.

¹⁶Sobre éstas, véase: Ramón Falcón Tella, op. cit., pp. 218 y 222 y ss. Este autor considera que la posibilidad de que se produzcan daciones en pago de impuestos comporta la admisibilidad en el campo tributario de "obligaciones facultativas", categoría no regulada explícitamente en nuestro Derecho positivo, pero admitida por la jurisprudencia y la doctrina, y que éstas no deben confundirse con las "obligaciones alternativas". Véanse sobre estos extremos también: José Luis Lacruz Berdejo y otros, Elementos de Derecho Civil II, Ed. Bosch, Barcelona, 2ª ed., V. I, pp. 100-13; Manuel Albadalejo, op. cit., pp. 38-45, donde se efectúa una remisión a la bibliografía fundamental sobre obligaciones alternativas y facultativas. José Puig Brutao entiende que "la obligación facultativa existe cuando el deudor puede eximirse de cumplir la única prestación que el acreedor tiene derecho a exigir haciendo uso de la facultad de cumplir en su lugar otra que el acreedor no podía exigir." (Fundamentos de Derecho civil, Ed. Bosch, Barcelona, 1988, 4ª ed., T. I, V. II, p. 201); y José Manuel Martínez-Pereda Rodríguez la define como "aquella obligación que tiene un sólo objeto, que es el único que el acreedor puede exigir, y que si desaparece sin

No nova la obligación tributaria previa, ni altera, por tanto, su naturaleza pecuniaria

Al estudiar la naturaleza de la dación en pago en el campo civil, en ocasiones se ha considerado que la misma da lugar a una novación extintiva o modificativa de la obligación¹⁷. En el ámbito tributario, y a la luz de los postulados mayoritarios sobre este contrato, esta consideración es claramente incorrecta.

El acuerdo establecido entre el deudor y el acreedor no nova la obligación tributaria, ya que ésta continúa siendo la misma, sin que se altere tampoco la prestación debida¹⁸.

Lo único que ocurre es que la obligación tributaria se enriquece con la atribución al deudor de una facultad solutoria o de sustituir que antes no existía en el marco de dicha obligación.

Al ser éste el único cambio que se produce, se puede afirmar que la obligación tributaria no ve alterada su naturaleza de obligación pecuniaria, aquella cuyo objeto consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero¹⁹. Todos los autores están de

culpa del deudor produce la extinción del vínculo obligatorio, pero se faculta al deudor a entregar otra prestación distinta de la debida, produciéndose así su cumplimiento" ("Las obligaciones facultativas en el Derecho español", Anuario de Derecho civil, 1972, p. 484). En el mismo sentido que Ramón Falcón Tella se pronuncian José Juan Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch, Derecho Financiero, Librería Compás, Alicante, V. II, 1989, p. 191.

¹⁷Véase apartado 3.4.

¹⁸La novación de la obligación se produce cuando el convenio o contrato entre las partes no va acompañado o es simultáneo a la ejecución de la prestación y el contrato establece una nueva prestación que "en vez de realizarse, únicamente se promete (quedándose obligado a realizarla), entonces hay realmente novación (extintiva o modificativa) porque se cambia, bien una obligación por otra, bien -dentro de la misma obligación- la prestación debida por otra, y la voluntad de las partes no se encamina al pago (actual), sino a tal cambio" (Manuel Albadalejo, op. cit., pp. 146-7; en el mismo sentido: José Puig Brutao, op. cit., p. 323). Mientras no cambie la postura de la mayoría de la doctrina en la línea que nosotros defendemos en el apartado 9.7, la prestación debida siempre es la misma, la entrega de una cantidad de dinero al acreedor en concepto de tributo. No se cambia el objeto de la obligación tributaria, ya que el acreedor, a partir del momento en que acepta la oferta del deudor, no adquiere el derecho a solicitar el cumplimiento de la obligación mediante la entrega de dichos bienes ni pierde el derecho a solicitar la entrega en dinero.

¹⁹Sabemos que en las obligaciones tributarias el deudor debe entregar al acreedor sumas de dinero. La deuda es de una suma de dinero, no de monedas determinadas ni de especie monetaria, y por tanto, se trata de una deuda en la que "los signos, piezas, o medios solutorios son indiferentes, desde el punto de vista de la obligación, con tal que posean valor o curso legal (...) el deudor "no debe cosas", sino un valor económico y, por consiguiente, debe proporcionar al acreedor la posibilidad de disponer del valor

acuerdo en defender que la admisión de este sustituto del pago de las deudas tributarias no debe cuestionar la naturaleza pecuniaria de las obligaciones tributarias en sentido estricto²⁰.

Por las mismas razones, también cabe afirmar que esta obligación no pasa a ser una obligación específica de entregar unos determinados bienes²¹, y que no estamos ante un caso de tributo en especie²².

Es un ejemplo de ejercicio de una potestad administrativa discrecional que atempera el principio de indisponibilidad del crédito tributario

La eficacia de este acuerdo muestra cómo acepta el legislador la concesión de márgenes de discrecionalidad a las Administraciones tributarias en el desarrollo de

expresado en el importe nominal" (Luis Díez-Picazo, *op. cit.*, pp. 451-2).

²⁰Véase la argumentación que efectúa Ramón Falcón Tella en su trabajo: "Problemática ...", *op. cit.*, pp. 217 y ss. Otros autores que mantienen la misma postura: Juan Martín Queralt y otros, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 9ª ed., 1998, p. 50; José Juan Ferreiro, *op. cit.*, p. 150; Amelia-Paz González Méndez, El Pago de la obligación tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, p. 169; José Juan Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch, *op. cit.*, p. 191.

²¹ Siguiendo a Puig Brutao en afirmaciones que también realizan la mayoría de autores civilistas, las obligaciones específicas son aquellas que "tienen por objeto entregar una cosa cierta y determinada individualmente. Excluyen, por tanto, toda posibilidad de variación o sustitución de la cosa debida desde el instante mismo de quedar establecida la obligación" (*op. cit.*, p. 218). Se contraponen a las obligaciones genéricas, en las que "el objeto de la obligación sólo está determinado por el género o clase a que ha de pertenecer la cosa que se entregue o el servicio que se preste. En la obligación específica el objeto está individualizado, especificado; en la genérica sólo se ha determinado por características que son comunes a todas las cosas que forman el género" (*ibidem*, p. 215). Sin embargo, cabe recordar que las características de las deudas en dinero dan lugar a que las obligaciones pecuniarias no se consideren obligaciones específicas, pero tampoco propiamente genéricas, como podría pensarse en una primera aproximación. Se trata de una especie de obligación genérica anómala, "porque, como observa Larenz, el dinero es un género, en el que no existe especie y calidad media, por lo que no tiene aplicación lo que dispone el art. 1.167 del Código civil, ni puede concretarse la cosa debida mediante un acto que no sea la efectiva entrega de dinero al acreedor" (*Ibidem*, p. 325). Sobre otras características de las

obligaciones pecuniarias respecto al resto de obligaciones genéricas, véanse: Manuel Albadalejo, *op. cit.*, pp. 57-65; y José Luis Lacruz y otros, *op. cit.*, pp. 129-38.

²² A pesar de que la dación en pago produce la extinción de la deuda tributaria mediante la entrega de bienes que han sido previa e individualmente determinados e identificados por sus notas particulares, no estamos ante un ejemplo de tributo en especie, ya que en ningún momento -siempre siguiendo la opinión mayoritaria de la doctrina- el objeto de la obligación tributaria es la entrega de dichos bienes. Siendo cierto lo hasta aquí afirmado, ello no es óbice para defender al mismo tiempo que esta obligación pecuniaria pueda extinguirse mediante una prestación en especie o *in natura*. Véase apartado 9.7.

los procedimientos tributarios²³. El Derecho concede una potestad discrecional a la Administración para que pueda decidir si acepta o no la oferta del deudor tributario, quedando vinculada sólo en el caso de que acepte la oferta²⁴.

La discrecionalidad con la que opera la Administración atempera, en cierta medida, el llamado principio de indisponibilidad de los créditos tributarios que la doctrina infiere del artículo 39.1 del TRLGP, pero que encontraría su fundamento último en el principio constitucional de reserva de ley tributaria y, por tanto, en el principio de legalidad tributaria.

Centrándonos en dicho precepto del TRLGP, se puede afirmar que éste impide que la Administración transija judicial o extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública a no ser mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado:

"No se podrá transigir judicialmente ni extrajudicialmente sobre los derechos de la Hacienda Pública, ni someter a arbitraje las contiendas que se susciten respecto de los mismos, sino mediante Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado en pleno" (art. 39.1 TRLGP).

En la dación de los bienes del PHE no se transige sobre el valor monetario de la

²³Discrecionalidad que se manifiesta de modo aún más intenso en la posibilidad de que la Administración suscriba convenios concursales, recogida en la normativa de estos procesos y en la TRLGP, concretamente en su art. 39.2, y que también está presente en la realización de otros actos administrativos propios del Derecho tributario formal, como son las condonaciones de sanciones tributarias, ciertos actos propios de la comprobación tributaria y los aplazamientos y fraccionamientos de pago. Según la teoría mayoritaria sobre discrecionalidad administrativa, que no pretendemos aquí cuestionar y a la que nos referimos con mayor extensión en los apartados 10.1 y 12.1, en estos casos la Administración disfruta de un margen de apreciación subjetiva, concedido por la norma jurídica, para elegir entre dos o más opciones que en principio se presentan todas ellas como ajustadas a Derecho. Para efectuar esta elección, además de cumplir las leyes y reglamentos en cuanto a los elementos reglados, la Administración debe tener en cuenta las finalidades de la norma y los valores constitucionales en juego, lo que acota el ámbito de su libertad pero no le priva de la posibilidad de elegir entre diferentes decisiones ajustadas a Derecho o, en expresión más exacta y clara para nosotros, que en ciertos aspectos escapan del ámbito del Derecho.

²⁴Como se señalará en el próximo apartado, la aceptación o no de una oferta de dación de bienes del PHE es un acto que determina el modo de cumplir una obligación impositiva, pero, y al mismo tiempo, es una decisión de gasto público que la ley y la Constitución reservan, dentro de los límites establecidos por el legislativo, al poder ejecutivo. Por ello es lógico que la Administración disfrute de una potestad discrecional para realizar esta manifestación de voluntad, que sólo podrá ser sustituida por los tribunales de justicia cuando se observe una flagrante violación de las normas y principios jurídicos que regulan los elementos reglados de este acto y los fines a los que debe servir, tal como también se comenta en el capítulo XI.

deuda tributaria sino sobre el modo de extinguirla. Por ello, la normativa de la dación no cuestiona el anterior mandato. Sin embargo, en la medida en que el legislador permite que el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria se pongan de acuerdo sobre el modo de cumplir la obligación, se rompe la imagen tradicional de una Administración que no tenía prácticamente ninguna posibilidad de determinar cómo se cumplían las obligaciones tributarias.

Se concluye que los preceptos legales que han establecido la dación de los bienes del PHE, y que son de igual nivel jerárquico y posteriores en el tiempo al TRLGP, contribuyen a cambiar la concepción tradicional de indisponibilidad de las deudas tributarias defendida por la doctrina sobre la base del art. 39.1 del TRLGP.

Es un ejemplo de la autonomía de la voluntad de los sujetos pasivos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Si el contrato que se perfecciona en una dación choca con la concepción de una obligación tributaria en la que la Administración no puede disponer en modo alguno del objeto de la obligación, también lo hace con la idea de que los sujetos pasivos no pueden decidir sobre el cumplimiento de la misma, dada su naturaleza de obligación sometida al principio de legalidad tributaria.

La posibilidad de que se alcance un acuerdo entre la Administración y los administrados sobre cómo extinguir la obligación tributaria es uno de los pocos casos en que en el ámbito de las obligaciones tributarias en sentido estricto se permite a los sujetos pasivos operar con un cierto nivel de autonomía de voluntad²⁵.

Es un ejemplo de finalización convencional de procedimientos tributarios

Este contrato, como acuerdo entre la Administración y los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias que condiciona la potestad recaudatoria de la Administración, es un supuesto que se enmarca en la categoría de los acuerdos que pueden darse para terminar convencionalmente los procedimientos administrativos o para influir en dicha finalización²⁶, aludidos de forma genérica en el art. 88 de la

²⁵El tema del papel de la voluntad de las partes dentro de la obligación tributaria ha sido estudiado, entre otros, por Juan Ramallo Massanet, en "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias", *Crónica tributaria*, núm. 76, 1995, pp. 79 y ss. y en *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 219-45.

²⁶Son bastantes los ejemplos en los que el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario admiten ejercicios pactados de las potestades administrativas (véase listado en: Luciano Parejo Alfonso, "El artículo 88 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento

LPC²⁷.

Sin embargo, y dado que su régimen jurídico deberá buscarse en la normativa que lo regula, mucho más completa que la propia de muchos de los contratos que podríamos incluir en esta categoría doctrinal, no nos parece necesario profundizar en la relación del mismo con los acuerdos mencionados en el precepto de la LPC²⁸.

Se produce en el curso de un procedimiento administrativo

La confluencia de voluntades que da lugar al acuerdo entre el deudor y el acreedor tributario se produce en el curso de un procedimiento administrativo establecido en la ley para ordenar la actividad de la Administración en esta materia.

Tal como se comprobará en el capítulo VI, la voluntad del deudor se expresa mediante una solicitud escrita de dación en pago. En ocasiones, esta voluntad se reitera mediante una segunda declaración, que se efectúa una vez que éste conoce el valor que la Administración ha atribuido al bien. La voluntad de la Administración

administrativo", en Convención ..., op. cit., p. 22). En el ámbito tributario, los acuerdos entre Administración y contribuyente no siempre suelen reconocerse como tales, según señala Juan Zornoza Pérez, que también lista los ejemplos más significativos (véase: "¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas?", en Convención ..., op. cit., pp. 169 y ss.). María Luisa González-Cuéllar enumera las diferentes categorías doctrinales de contratos elaboradas para ordenar los acuerdos encaminados a la terminación convencional de los procedimientos tributarios, entre los que se encuentran los de intercambio (véase: op. cit., pp. 75 y ss.).

²⁷Este precepto establece una habilitación general para que la Administración pacte con los particulares el ejercicio ordinario de potestades administrativas, condicionando esta posibilidad a la existencia de una norma que lo prevea de forma específica. Sólo dice que si existe una norma concreta que lo permita, la Administración podrá pactar la terminación de los procedimientos administrativos, siempre que los pactos "no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción (...)". La aprobación del art. 88 de la LPC provocó un pequeño terremoto entre la doctrina jurídica, (véase los trabajos recogidos en el libro: "Convención ...", op. cit.; y el libro de María Luisa González-Cuéllar, op. cit.), que se debía no tanto a las posibilidades que el mismo introducía directamente, sino a que evidenció que nuestro Derecho se alineaba definitivamente en las corrientes que potenciaban la participación de los ciudadanos en ámbitos que anteriormente parecían sólo reservados a las Administraciones, fenómeno que a su vez se enmarca en el aún más genérico del desdibujamiento del Derecho público y el Derecho privado (véase: Luciano Parejo, op. cit., pp. 21-33).

²⁸Los numerosos autores que han estudiado este artículo en el libro "Convención ..." no incluyen en momento alguno el contrato que se produce en una dación de bienes del PHE entre los acuerdos de la Administración y los contribuyentes que permiten finalizar los procedimientos tributarios o influir en su resolución. Tampoco lo hace María Luisa González-Cuéllar en su libro ya citado. Ello se debe seguramente al desconocimiento que reina sobre la naturaleza jurídica de la dación de bienes del PHE y a que la complejidad y riqueza de matices que reviste hacen difícil su clasificación doctrinal.

de aceptar la pretensión del deudor se expresa en el acto administrativo resolutorio del procedimiento que se ha iniciado con la presentación de la oferta del deudor.

4.4.2 La dación de bienes del PHE desde la perspectiva del acuerdo entre el deudor y el acreedor

Al confluir la voluntad del deudor de entregar unos determinados bienes del PHE para extinguir sus deudas tributarias y la de la Administración de recibirlos, surge un acuerdo de voluntades del que se desprenden las siguientes afirmaciones sobre la naturaleza de este modo de extinguir las obligaciones tributarias.

En primero lugar, comporta la realización de un contrato entre el acreedor y el deudor de la obligación tributaria sobre el modo o forma de extinguirla; en segundo lugar, enriquece la obligación con la atribución al deudor de una facultad solutoria que antes no tenía y que nace de dicho contrato, no directamente de la ley; en tercer lugar, no provoca un cambio en el objeto de la obligación tributaria, que continúa siendo el mismo, por lo que no nova la obligación ni cuestiona, en principio, el postulado doctrinal que entiende que una obligación tributaria en sentido estricto es siempre una obligación pecuniaria; en cuarto lugar y por último, relativiza los postulados que la ciencia y la jurisprudencia del Derecho tributario derivan del principio de indisponibilidad del crédito y del principio de legalidad tributaria, en la medida en que tanto la Administración tributaria como el sujeto pasivo disfrutan de un margen de discrecionalidad y autonomía de la voluntad que incide sobre cómo se extingue la obligación tributaria.

4.5 LA NUEVA PRESTACIÓN

4.5.1 Características de la nueva prestación

El tercer elemento propio de toda dación tributaria es una prestación definida por el contrato perfeccionado entre el acreedor y el deudor de la obligación tributaria pecuniaria. Es el objeto de la facultad solutoria nacida de dicho acuerdo.

Consiste en la entrega de los bienes del PHE al ente público o, más propiamente, en la realización de las conductas necesarias para transmitirle el derecho de propiedad de dichos bienes. Presenta las siguientes características.

Cumple y extingue el vínculo surgido del contrato entre el acreedor y el deudor tributario

La entrega de los bienes da cumplimiento al plan que perseguía el legislador con la regulación y aprobación de esta forma de extinguir las obligaciones tributarias,

satisface las pretensiones del deudor y el acreedor tributario que realizaron el contrato, y extingue el vínculo que los unía y que derivaba del mismo: el deber del acreedor de permitir que el deudor eligiese entre extinguir la obligación tributaria previa mediante la entrega de unos bienes del PHE o mediante la entrega del dinero debido.

Al responder la entrega a esta causa, en modo alguno podrá calificarse como un pago indebido de la obligación tributaria; la entrega no se produce por error, por lo que no surge en momento alguno la obligación de devolver lo entregado²⁹.

Da lugar a la adquisición pública de bienes y a ingresos in natura

La tradición o entrega del bien que da cumplimiento al contrato suscrito entre el sujeto pasivo y activo de la obligación tributaria, da lugar a que el ente que recibe los bienes pase a ser titular del derecho de propiedad sobre los mismos³⁰.

Aunque pueda resultar extraño para muchos, la entrada del derecho de propiedad sobre bienes muebles o inmuebles en el patrimonio de los entes públicos no es considerada por la doctrina del Derecho financiero y tributario como un ingreso público³¹, pues este calificativo lo reserva sólo para las entradas de dinero³².

²⁹Véase apartado 3.3.

³⁰El art. 609 del Código Civil señala que la propiedad, entre otros modos, se adquiere "por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición".

³¹Siguiendo a José Juan Ferreiro Lapatza, en unas manifestaciones que son comunes en la doctrina mayoritaria, el ingreso público siempre lo es de una suma de dinero: "Los ingresos públicos son sumas de dinero" (*op. cit.*, p. 147). Respecto a entradas en el patrimonio de los entes públicos de bienes diferentes al dinero, se considera que "Tales entradas competen a la Administración financiera en dos sentidos: en cuanto significan un gasto de dinero y en cuanto significan un aumento en el dominio del Estado que debe ser controlado por ella. Para la Administración financiera se ha producido un gasto y un aumento, una entrada en el dominio del Estado. Evidentemente no se ha producido un ingreso" (*ibidem*, p. 149). Afirmaciones del profesor Ferreiro Lapatza que hacen referencia a entradas de bienes derivadas de contraprestaciones en dinero y que repite en parecidos términos respecto a las derivadas de gratuidades y de adjudicaciones en pago. En relación con la dación, Ramón Falcón Tella considera que el ejercicio de la facultad solutoria a cargo del deudor "no dará lugar a un ingreso público, sino a la adquisición de unos determinados bienes. Pero ello no constituye un fenómeno extraño en el régimen general de los tributos, sino que existen diversas formas de extinción de la obligación tributaria -aparte de la dación en pago en las obligaciones tributarias facultativas- en que no se produce un ingreso público" (*op. cit.*, p. 224).

³²La Ciencia del Derecho financiero puede acordar que este tipo de entradas patrimoniales o ingresos *in natura* no deban ser consideradas como ingresos que formen parte de su objeto de estudio, lo que puede ser lógico y conveniente para la concentración de esfuerzos y el avance de dicha ciencia social; pero el lector debe ser consciente de que éste es un acuerdo convencional que puede confundirlo, dado que, desde la

Con independencia de que a la adquisición de bienes del PHE derivada de una dación en pago tributaria se la califique como ingreso público o no por la doctrina jurídica financiera española, lo que resulta indiscutible es que las daciones de bienes del PHE provocan que el ente público experimente un ingreso in natura cuyo régimen jurídico es radicalmente diferente a los ingresos pecuniarios que se producen normalmente en toda extinción de una obligación tributaria en sentido estricto³³.

Como ingreso in natura que se ofrece como una alternativa al ingreso pecuniario debido, la entrada del bien reduce los ingresos pecuniarios globales del ente público, que son los que pueden ser aplicados posteriormente de forma indiferenciada a cualquier gasto.

Produce un gasto público

La entrega del bien genera un crédito en dinero del deudor frente al acreedor tributario, lo que da lugar a un gasto público³⁴.

Normalmente un gasto público comporta el reconocimiento de un crédito que se acaba saldando con una salida de dinero de la caja del ente público. Sin embargo, en este caso el gasto público no se materializa en una salida de dinero del

definición de ingreso propia de la economía y del uso tópico del lenguaje, la entrada del derecho de propiedad de un bien económico en el patrimonio de un ente público es siempre un ingreso público.

³³El ingreso de bienes del PHE derivado de una dación en pago se caracteriza por el gran protagonismo que el Derecho Administrativo común y la Administración cultural tienen reservado, tanto en el proceso necesario para aceptar este sustituto del pago en dinero de las deudas tributarias, como en el control del ingreso y posterior destino del bien cultural. José Juan Ferreiro Lapatza recuerda que "las actuaciones de la Administración, tendentes a lograr esta entrada, habrán estado a cargo, esencialmente, del órgano de la Administración (...) que después va a utilizar tal bien o que puede decidir acerca de su adecuación a las tareas que se quieren realizar, y se habrán desarrollado de acuerdo a las normas de Derecho administrativo que disciplinan tales actuaciones" (op. cit., pp. 149-50).

³⁴A efectos de la Ciencia del Derecho financiero, que centra su punto de referencia en el dinero y en la administración que del mismo efectúa la Administración financiera, un ingreso de un bien en el patrimonio de un ente público que se produce a cambio de la salida de dinero del patrimonio de dicho ente o de la compensación de una deuda de dinero, como es el caso que nos ocupa, se clasificará como gasto y no como ingreso. Respecto a la dación, varios autores así lo han entendido y así lo han declarado expresamente: "la entrega de bienes culturales no encaja en el cuadro anterior, no es una partida computable como ingreso en el sistema de contabilidad pública, sino como gasto, desde el momento en el que el Estado adquiere la propiedad de estos objetos dados en pago" (M^a del Rosario Alonso Ibáñez, El Patrimonio Histórico, Destino Público y Valor Cultural, Civitas, Madrid, 1992, p. 421). *Véanse también las anteriores notas a pie de página.*

patrimonio del ente público, ya que la ley establece que el crédito que disfruta el deudor tributario gracias a la entrega de los bienes forzosamente deberá compensarse con la deuda tributaria que dicho sujeto tiene a favor del ente público que ha recibido el bien. Este hecho, que el crédito otorgado al deudor tributario por voluntad de la Administración se extinga mediante una compensación con el crédito tributario y no mediante el pago de dinero, no debe enturbiar la comprensión de que toda dación de bienes del PHE comporta un gasto público.

Como gasto que es, la dación debería recibir el régimen propio de éstos, figurando en el presupuesto de gastos del ente que acepta libremente los bienes. Por ello, no puede contabilizarse sólo como una simple cancelación en especie de las deudas tributarias, como si fuese una adjudicación de bienes. Actualmente se la está contabilizando por la Administración central únicamente de esta última manera, en aplicación de la Circular recogida en el apartado 2.2.5.

La doble naturaleza hacendística de la dación, ingreso in natura y gasto público, explica algunos de los puntos oscuros de la misma y parte de las disfuncionalidades a las que da lugar su regulación, como se tendrá oportunidad de comentar con mayor extensión en el apartado 10.5.

Provoca la extinción automática de las deudas cubiertas

La entrega produce, por voluntad de la ley, una compensación automática del valor de la deuda tributaria que quede cubierto con el anterior crédito.

Tal como ocurre en la dación en pago civil, es una entrega en pago, no una entrega para el pago. La extinción es automática desde que se efectúa la entrega³⁵.

En cambio, de forma diferente a lo que se entiende en el campo civil³⁶, la dación tributaria no produce la extinción total de la deuda objeto de la obligación previa, sino sólo de la parte que queda cubierta:

"El acuerdo de aceptación surtirá, desde la fecha de entrega de los bienes, los efectos del pago de los débitos que resulten cubiertos y el alta de los bienes en la

³⁵Es un caso diverso al que se produce en una cesión en pago civil, forma de extinción de las deudas que no puede operar, mientras no exista una habilitación legal expresa, en el Derecho tributario, donde el principio de legalidad tributaria y de indisponibilidad de la deuda tributaria impedirían sin dicha autorización legal previa este acuerdo entre el acreedor y el deudor. Véase apartado 3.3.

³⁶Véase apartado 3.3.

contabilidad del Estado" (Art. 29.4 del RGR).

Esta extinción se produce gracias al mecanismo de la compensación legal entre el crédito tributario y el crédito que se otorga al deudor por la entrega y transmisión de la propiedad de los bienes al ente público, compensación analizada también en el apartado 10.5³⁷, y que se caracteriza por ser una compensación legal y automática, en la que sólo se extingue la parte de la deuda tributaria que queda cubierta por el valor de mercado del bien entregado.

No es un pago o un pago en especie de la obligación tributaria

La realización de esta prestación produce unos efectos muy semejantes al pago en dinero de la obligación: extinción de la deuda, satisfacción de ciertos intereses del acreedor y liberación del deudor.

De hecho, las leyes y reglamentos de varios impuestos y la LPHE, la califican como un "pago" de las deudas tributarias³⁸; el RGR recoge esta forma de extinción dentro del capítulo II, dedicado a "medios de pago de las deudas tributarias"; el art. 65,3 del RLPHE la califica de "forma de pago" y la doctrina civil se ha referido a la misma con el calificativo de "sustituto o subrogado del pago", que se ha impuesto en estos últimos años, a los de "modalidades de pago" o a "formas especiales de pago"³⁹.

Pero no puede calificarse de pago de la obligación tributaria en sentido estricto dado que no se está cumpliendo con el programa previsto por el legislador para dicha obligación: la entrega de una cantidad de dinero que pueda servir para financiar gastos públicos. Por otra parte, concurre un acuerdo entre deudor y acreedor que no es necesario nunca para efectuar el pago. La existencia de un acuerdo o contrato hace que no se pueda atribuir a la dación la naturaleza y régimen del pago⁴⁰.

³⁷Por las razones que se explican en dicho apartado, hemos acudido a la categoría de la compensación legal para construir las proposiciones que permiten explicar el funcionamiento de la dación en pago tributaria y suplir así algunas de las lagunas que presenta la regulación de los efectos que produce la entrega de los bienes.

³⁸Véase capítulo segundo.

³⁹Como ya se ha expuesto en el apartado 3.4.

⁴⁰Véase apartado 3.3.

En la medida en que esta entrega no puede conceptualizarse como un "pago", tampoco podrá considerarse como un "pago en especie" de la obligación tributaria, ni regularse por las normas propias de este tipo de pago.

Si se la considerase un pago o un pago en especie, la dación de estos bienes sólo debería aparecer en los presupuestos de gastos de los entes públicos, por lo que las cámaras de representación no podrían establecer mediante la ley de presupuestos el montante máximo de recursos destinados a la adquisición de bienes del PHE. No podrían controlar, por tanto, las decisiones de gasto y empleo de recursos públicos para adquirir este tipo de bienes que la Administración realiza de forma voluntaria, al aceptar una dación de bienes del PHE para extinguir deudas tributarias.

No es una adjudicación en pago

En el Derecho tributario, una adjudicación en pago es un acto de la Hacienda pública que produce la extinción total o parcial de una deuda tributaria y que pone fin al procedimiento administrativo de apremio⁴¹.

En ciertas ocasiones se ha confundido la entrega que se produce en una dación con un caso de adjudicación en pago. Sin embargo, y a diferencia de lo que ocurre cuando nos enfrentamos ante supuestos de incumplimiento de las obligaciones tributarias que pueden dar lugar a la adjudicación de bienes, en la dación de bienes del PHE la liberación del deudor y la posible extinción total de la obligación se alcanza conjuntamente con la satisfacción de ciertos intereses voluntariamente elegidos por el acreedor. Ello es así ya que la dación es fruto de un acuerdo, que nunca aparece en una adjudicación en pago, que se produce precisamente sin acuerdo alguno⁴².

⁴¹Sobre la adjudicación de bienes al Estado, véase: Antonio López Díaz, La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 353-58. Este autor señala que en hoy debería hablarse más de "apropiación" que de "adjudicación", dado que actualmente el Delegado de Hacienda ha pasado a desempeñar las funciones que el Real Decreto 1327/86, de 13 de junio, atribuía al juez.

⁴²Por otra parte, y como segunda gran diferencia, la LGT y el RGR muestran de forma clara que en el Derecho tributario la adjudicación de bienes se presenta como una forma subsidiaria de terminación del procedimiento de embargo, que se produce sólo en caso de que los entes públicos no lleguen a enajenar en primera y segunda subasta los bienes embargados por impago. Así lo establece el art. 134 de la LGT: "el procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación a la Hacienda Pública de los bienes embargados cuando no lleguen a enajenarse por el procedimiento regulado en el Reglamento general de recaudación. El importe por el que se adjudicarán dichos bienes será el de la deuda no pagada, sin que exceda del 75 por ciento de la valoración que sirvió de tipo inicial en el procedimiento de enajenación".

Atribuir a una dación de bienes del PHE el régimen propio de las adjudicaciones en pago comporta el mismo problema que comentábamos respecto a considerarla un pago o un pago en especie: sustraer al legislativo el control de los recursos que se pueden emplear en la adquisición de bienes culturales. Choca con el principio de legalidad presupuestaria y, en último término, con el control que un sistema democrático exige de la actividad del Ejecutivo y de la Administración por parte de las asambleas elegidas por el poder soberano. A ello tendremos ocasión de volver con mayor detenimiento en el apartado 10.5.3.

4.5.2. La dación de bienes del PHE desde la perspectiva de la nueva prestación

Gracias al análisis de este tercer elemento de la dación de bienes del PHE, se puede afirmar de la misma que da lugar a la transmisión de la propiedad de los bienes entregados, lo que provoca a su vez ingresos públicos in natura y gastos públicos.

Las características de este elemento también permiten inferir que la dación de bienes del PHE es una forma o modo de extinguir obligaciones tributarias diferente y autónoma del resto de formas admitidas en nuestro Ordenamiento Jurídico tributario. Se trata, tal como ya se ha avanzado a lo largo de los apartados y capítulos precedentes, de un ejemplo de "dación en pago en sentido estricto", categoría que no tiene un estatus jurídico propio y bien definido en el Derecho civil, pero que en el Derecho tributario se encuentra mucho más regulada. Por tanto, no cabe confundirla con el pago, el pago indebido o a la adjudicación en pago, formas de extinción estas dos últimas muy parecidas a la misma, ya que también dan lugar a que los acreedores tributarios experimenten ingresos in natura de bienes muebles o inmuebles.

4.6. DISTINCIÓN CON APORTACIONES AFINES PROPIAS DEL ÁMBITO DEL MECENAZGO

Con el objetivo de cerrar o de apuntalar la delimitación de la dación en pago tributaria, conviene ahora diferenciarla de dos tipos de aportaciones con las que a veces se la confunde. Se trata de las aportaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro y de las adquisiciones de obras de arte para oferta de donación, dos supuestos de mecenazgo regulados en la Ley de Fundaciones que pueden comportar

Como es fácil entender, el procedimiento en el que se produce una adjudicación en pago es perfectamente diferenciable del que se sigue en el caso de una dación en pago. Finalmente, sólo resta señalar que, tal como ocurre en la dación en pago, en la adjudicación en pago sólo se extingue la parte de la deuda que queda cubierta con el importe de la adjudicación, que en este caso se calcula en función de la regla señalada en el anterior precepto.

la entrega a los entes públicos de bienes del PHE y que tienen como una de sus finalidades conseguir la conservación y enriquecimiento del patrimonio cultural.

Dejando de lado las dos notas comunes señaladas, que seguramente explican que en ocasiones la Administración haya presentado ante la opinión pública casos de daciones en pago como si fuesen aportaciones altruistas propias de la Ley de Fundaciones, el resto de elementos que caracterizan a estos dos supuestos de mecenazgo nos permiten concluir que los mismos presentan una naturaleza diferente a la propia de la dación. Ni los sujetos, ni el régimen jurídico son semejantes. Tampoco tienen un fundamento común.

En estos dos casos, el sujeto que efectúa la entrega o la promete no está obligado en momento alguno a realizar esta conducta. Se trata de donaciones o promesas de donación que suponen para el sujeto que las realiza un sacrificio económico no debido que la ley premia con un beneficio fiscal, que económicamente sólo le compensa en una pequeña parte del referido sacrificio. Se trata de supuestos que pertenecen al loable ámbito del mecenazgo o del patrocinio⁴³, que toda sociedad debe promover y apoyar no sólo con beneficios fiscales sino también con un merecido reconocimiento social.

En las daciones en pago también se sirve al interés general, pero aquí el decremento patrimonial que comporta la entrega de los bienes es un sacrificio que en último término está impuesto por la ley. La aportación del bienes del PHE se ve compensada totalmente por la extinción de una deuda fiscal equivalente al valor del

⁴³Véase: Lluís Peñuelas i Reixach, "Tributación de los museos y del mecenazgo", en Manual jurídico de los museos, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 187-204. La obra más documentada y completa que conocemos sobre esta cuestión se encuentra aún pendiente de publicación. Se trata del trabajo titulado El mecenazgo en el Derecho tributario, de Montserrat Casanellas Chuecos, tesina presentada en la Universidad Pompeu Fabra. En el mismo, además de señalar los múltiples usos de los términos patrocinio y mecenazgo en nuestro Derecho y en el Derecho comparado, se define el mecenazgo en sentido amplio como aportaciones privadas tendentes a promover, como fin esencial, la realización de actividades de interés general, sin buscar por ello la obtención de un beneficio económico directo; fenómeno que incluye tanto el mecenazgo en sentido estricto como el patrocinio empresarial. El primero se circunscribe a aportaciones totalmente desinteresadas y altruistas, mientras que el segundo, a aportaciones realizadas por empresas, sociales o individuales, en favor de fundaciones, asociaciones de utilidad pública y entes asimilados, con la finalidad de que éstas realicen las actividades de interés general que les son propias, recibiendo a cambio la difusión del nombre de la empresa asociado al acontecimiento financiado. Varias obras especialmente interesantes sobre este tema son: Andrés Jiménez Díaz, La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado, McGraw-Hill/Internacional de España, Madrid, 1998; Félix De Luis Díaz de Monasterio-Guren, Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, Edersa, Madrid, 1998; Javier Martín Fernández, Régimen tributario del mecenazgo en España, La ley, Madrid, 1996; José Arias Velasco, La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro, Marcial Pons, Madrid, 1995.

bien entregado. Si el sujeto que la realiza no entregase los bienes del PHE debería pagar una cantidad de dinero equivalente a su valor. Está, pues, efectuando una conducta, que si no es debida, le sirve para sustituir otra que sí lo es.

Se concluye que la dación es una forma o modo de extinguir obligaciones tributarias que se imponen de forma coactiva a los sujetos pasivos de las mismas y que por tanto no puede ni debe merecer el mismo reconocimiento social que los dos casos anteriormente citados, en los que la aportación se realiza de forma libre y voluntaria, con la finalidad de contribuir al interés general por motivos altruistas o de imagen pública.

4.6.1. Aportaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro

Naturaleza

Son donaciones, actos de liberalidad por los cuales una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra que lo acepta (art. 618 del Cc.), a las que el Derecho tributario premia con la otorgación de un beneficio fiscal.

Elementos

Para su estudio se pueden analizar los siguientes elementos o aspectos propios de toda donación: donante, objeto de la donación, donatario y tipo de donación; siempre a partir de su regulación establecida en los artículos 59 a 66, y en la D.A.6ª de la Ley de Fundaciones.

Donante

Sujetos pasivos del IRPF o del Impuesto de Sociedades, ya que los beneficios fiscales se otorgan sólo a este tipo de sujetos.

Por contra, las daciones en pago pueden realizarlas los sujetos pasivos de estos dos impuestos y también de los del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Objeto de la donación

Entre los diferentes bienes que pueden donarse, se encuentran los que forman parte del PHE, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles o registros análogos de las CC.AA.; pero, además, es posible donar bienes que no pertenezcan a ninguna de esas dos categorías, y que, por tanto, no podrían ser objeto de dación en pago, como son las obras de arte de calidad garantizada.

Donatarios

Las entidades que cumplen los requisitos del capítulo I del Título II de la Ley de Fundaciones (ciertas fundaciones, asociaciones, federaciones y asociaciones de entidades, fundaciones extranjeras); y las mencionadas en las D.A. 2ª y 6ª, que incluyen: al Estado, las CC.AA., las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas, el Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en el mismo, las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia con fines análogos a la Real Academia Española, los entes públicos y los organismos autónomos administrativos determinados reglamentariamente. La D.A. 1ª del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, ha establecido el listado de entes públicos y organismos autónomos a los que se refiere el art. 69 de la Ley de Fundaciones, que incluye tres organismos autónomos que gestionan museos: Museo del Ejército, Centro de Arte Reina Sofía y Museo del Prado. Esta disposición también menciona a ciertos entes que realizan actividades de interés general, tales como la ONCE, la Cruz Roja o la Iglesia católica.

Los posibles receptores de estos bienes son, por tanto, mucho más numerosos que los sujetos que pueden recibir las daciones de bienes del PHE en pago de impuestos.

Tipo de donación

Para la Ley de Fundaciones son donaciones "puras y simples". Son puras y simples en la medida en que el donante no puede incluir ningún tipo de contraprestación. Ni siquiera la obligación de difundir el hecho que ha realizado la aportación, como sí ocurre en el supuesto de los convenios de colaboración empresarial, regulados en el art. 68 de la Ley de Fundaciones. Sin embargo, debido a las cargas que la ley impone al donatario, podría afirmarse que estamos ante donaciones modales⁴⁴.

Beneficios fiscales

Aquellas personas físicas, sujetos pasivos del IRPF, que efectúen estas aportaciones podrán disfrutar de una deducción sobre la cuota del IRPF, que consiste actualmente en un 20% del valor de mercado de lo donado, establecido por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, órgano del Ministerio de Cultura, o por el órgano equivalente de las CC.AA.

⁴⁴En todo caso, la doctrina excluye la posibilidad de donaciones remuneratorias y onerosas, con reserva de la facultad de disponer por el donante, o las revocables.

Las entidades jurídicas sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades pueden obtener por esas mismas aportaciones una deducción sobre la base imponible del Impuesto de Sociedades del 100% del valor de mercado de lo donado, establecido también por los anteriores órganos administrativos.

Estos incentivos, como afirmábamos, nunca compensan totalmente el sacrificio económico del sujeto que realiza la entrega de los bienes del PHE, e incluso están sometidos a ciertos límites⁴⁵.

Los anteriores beneficios fiscales se ven complementados con otro que también se otorga a los sujetos que realizan daciones en pago. Así, el art. 62 de la Ley de Fundaciones establece que no se someterán al IRPF los incrementos o disminuciones patrimoniales -ahora, y en virtud del art. 31.4.a de la LIRPF, se debe entender sólo las ganancias patrimoniales- que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones de los bienes anteriormente citados a favor de las entidades mencionadas. Respecto a las entidades jurídicas sometidas al IS, el art. 65 de la Ley de Fundaciones establece que no se someten a gravamen las rentas positivas y negativas que se pongan de manifiesto en el patrimonio del donante con ocasión de cualquiera de las anteriores donaciones.

4.6.2. Adquisiciones de obras de arte para oferta de donación

Naturaleza

La dación de bienes del PHE tampoco debe confundirse con la oferta de donación de obras de arte, regulada en el art. 69 de la Ley de Fundaciones. Este precepto otorga beneficios fiscales a los sujetos pasivos del IRPF o del IS que adquieran obras de arte y que seguidamente se comprometan a donarlas a ciertos sujetos públicos.

La Ley de Fundaciones regula esta figura no en el capítulo II del Título II, junto al resto de aportaciones o donaciones, sino en el capítulo III, del mismo Título II, que

⁴⁵Todos los casos de aportaciones regulados por la Ley de Fundaciones se someten a un límite que afecta no sólo a este beneficio fiscal sino a todos aquellos que se otorguen por el concepto de inversiones y donaciones en la ley del IRPF: las cantidades que pueden dar lugar a este beneficio y a los previstos en los apartados 3 y 5 del art. 55 de la ley del IRPF (deducciones previstas en la Ley de Fundaciones, donaciones a fundaciones y a asociaciones no especialmente protegidas, y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural), en su conjunto, no pueden superar el 10 por ciento de la base liquidable del sujeto pasivo (art. 56 de la LIRPF). En el supuesto que el donante sea una persona jurídica sometida al Impuesto sobre Sociedades, la deducción no podrá exceder del 30 por ciento de la base imponible previa a la deducción. Alternativamente, la empresa podrá escoger el 3 por mil del volumen de ventas, sin que en ningún caso pueda dar lugar a una base imponible negativa (art. 63.2 y 3 de la Ley de Fundaciones).

versa según esta norma sobre el "Régimen jurídico de otras actuaciones de colaboración empresarial". Por razones de claridad y sistemática expositiva, aquí se analiza partiendo de la premisa de considerarla como un caso más de aportaciones o donaciones, y se pasa a descomponerla en los mismos elementos que en el caso anterior.

Donante

Sólo empresarios o profesionales sujetos pasivos del IRPF en régimen de estimación directa, y los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades. No pueden serlo, por tanto, el resto de sujetos pasivos del IRPF, que sí pueden realizar daciones en pago, ni los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Donatario

Los sujetos mencionados en el supuesto de las aportaciones de bienes del PHE, de los artículos 59 a 66 de la LPHE.

Como en el caso anterior, los donatarios son mucho más numerosos que los posibles destinatarios de daciones en pago.

Objeto de la donación

Pueden serlo los bienes del PHE, pero muchos otros que no lo son, y que nunca podrían ser objeto de daciones en pago. La ley incluye las obras de arte, antigüedades y objetos de colección definidos en la normativa del IVA que tengan valor histórico o artístico; así calificados por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español.

Tipo de la donación

En realidad estamos ante una promesa de donación de un bien que es adquirido por el donante para ser donado en el plazo máximo de cinco años a partir de la aceptación definitiva de la oferta de donación, oferta que se debe producir dentro del plazo de un mes desde que se ha adquirido el bien⁴⁶.

⁴⁶Para la aceptación definitiva de la oferta por parte de la entidad donataria es preceptivo un informe de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, a efectos de determinar tanto la calificación del bien como obra de arte, como su valoración. Este informe debe ser emitido en el plazo de tres meses desde la presentación de la oferta de donación. Producida la valoración administrativa, el donante podrá retirar la oferta si lo estima conveniente. Una vez aceptada la oferta de

Se debe firmar un convenio entre el donante y el donatario donde se establezca que el bien deberá estar disponible para su exhibición pública e investigación en las condiciones que se pacten, mientras éste no sea definitivamente transmitido a la entidad donataria. Características todas ellas muy alejadas de las propias de las daciones en pago.

Beneficios fiscales

El tipo de beneficio fiscal que se concede en este caso es una deducción de la base imponible del IRPF o del Impuesto de Sociedades, que consiste en el 100% del valor de adquisición, o del valor de mercado fijado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español, cuando éste sea inferior al primero.

La deducción se efectuará por partes iguales durante el período que media entre la aceptación definitiva de la oferta y el momento en que se deba producir la transmisión, hasta un límite máximo por ejercicio que se determina en el porcentaje resultante de dividir diez por el número de años de dicho período y de aplicar la cantidad resultante a la base imponible del ejercicio en que se practica la deducción.

En el caso de personas físicas, el cómputo de dicho límite se efectúa sólo sobre la porción de la base imponible correspondiente a los rendimientos derivados de su respectiva actividad empresarial o profesional.

Este beneficio fiscal resulta incompatible con las deducciones previstas para aportaciones de las personas físicas y jurídicas a las entidades sin ánimo de lucro también reguladas en la Ley de Fundaciones. Resulta completamente lógico: si se obtiene esta deducción por realizar la oferta de donación, luego no se podrá pedir una deducción por la donación en la que se concretará dicha oferta.

Al igual que sucede con el resto de las aportaciones reguladas en la Ley de Fundaciones, las rentas positivas y negativas que se pongan de manifiesto en el patrimonio de la persona jurídica que ha efectuado la promesa de donación, o las ganancias patrimoniales de las personas físicas que hayan hecho lo propio, no se someterán a gravamen, en virtud del art. 65 de la Ley de Fundaciones y del art. 31.4,a de la LIRPF, en relación con el art. 55.3 de la misma ley. Éste, como ya sabemos, es un beneficio fiscal que también obtienen aquellos que realizan daciones en pago.

donación por la entidad donataria, ésta se hace irrevocable y el bien no puede ser cedido a terceros.