

# Perspectiva Financiera y Tributaria de las Catástrofes Naturales y Medioambientales

Carlos María López Espadafor\*

## Resumen:

El presente artículo versa sobre la forma de regulación Tributaria y Financiera que se da en los casos de catástrofes naturales en España y zonas de la Unión Europea. Así, se establece cómo la actuación en materia de catástrofes naturales y desastres medioambientales afecta a casi todas las ramas, ámbitos e instituciones del Derecho Financiero y Tributario.

En este sentido, se establece que el legislador español observa un cierto continuismo en la opción por los beneficios fiscales, de tal forma que existe una gran regularidad en la presencia de tal tipo de beneficios en prácticamente todos los decretos-ley y leyes promulgadas.

## Palabras clave:

Catástrofes - Regularidad - Capacidad económica - Beneficios fiscales - Desastres medioambientales - Problemática tributaria - Administración tributaria

## Sumario:

1. Consideraciones previas
2. España y otras zonas de la Unión Europea ante las catástrofes naturales
3. Medidas de Derecho Financiero y Tributario
4. Dispersión normativa *versus* disposiciones generales
5. La distinta naturaleza de las diferentes medidas
6. La capacidad económica
7. Las ayudas de estado en la Unión Europea

---

\* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén. Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia, Doctor en Economía por la Universidad de Málaga y autor de más de trescientos veinte trabajos publicados, que abordan ámbitos temáticos muy variados, como calidad ambiental o empresarial, sin descuidar su extensa producción científica en el Derecho Financiero y Tributario.

## 1. Consideraciones previas

En los Estados contemporáneos, las catástrofes naturales y medioambientales frecuentemente ponen a prueba la capacidad de reacción de los Sistemas jurídico-financieros. Dada la evolución del Ordenamiento jurídico-tributario, incluso ya en las avanzadas décadas de nuestra era constitucional y máxime en el contexto europeo, en determinados momentos convendría detenernos y no descuidar la reflexión de que, en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro, el Derecho Financiero y Tributario debe ser entendido como la articulación jurídica de la redistribución de la riqueza. Así pues, como tal, dentro de los parámetros de los principios constitucionales de justicia tributaria, el Derecho Financiero y Tributario debe aportar una especial respuesta a las situaciones provocadas por catástrofes naturales en ciertas zonas. Ante tal tipo de situaciones, la articulación de la obligada solidaridad a través del ingreso y el gasto público es evidente que se presenta como especialmente necesaria. Digamos que en tales casos la necesaria dimensión social del Derecho Financiero y Tributario se debe ver de manera más que evidente.

Ante una catástrofe natural se hace necesaria la actuación de los poderes públicos adoptando una serie de medidas desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario. De un lado, ante tal tipo de situaciones se presenta como necesaria la aprobación de ayudas directas o subvenciones a los damnificados, que no sólo sirvan para compensar la situación de necesidad en que se puedan ver inmersos, sino también para reconstruir las zonas afectadas y reactivar la economía de las mismas, respetando la disciplina de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado.

Junto a ello, se debe aprobar un conjunto de beneficios fiscales que, ante la difícil situación económica en que queden los contribuyentes afectados por las referidas catástrofes, tomen en consideración su menor capacidad contributiva en función de tal tipo de circunstancias. Muchos de estos beneficios fiscales se establecen en materia de impuestos locales, compensando el Estado a los municipios por la pérdida de recaudación que los mismos ocasionen.

También se adoptan otra serie de medidas tributarias, que habrá que analizar si se pueden calificar realmente de beneficios fiscales, como es el caso de las reducciones de los módulos en el régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que buscan el reajuste de éstos en función de la nueva situación económica sobrevinida de la actividad empresarial.

Sin perjuicio de algunas normas o disposiciones generales que prevén una serie de medidas

financieras y tributarias ante posibles catástrofes naturales, cuando se produce una catástrofe de este tipo suele ser habitual que se dicte un decreto-ley, dada la situación de emergencia que se crea, que concrete las ayudas y beneficios fiscales ante cada situación, sin perjuicio de la tramitación de algunas leyes posteriores, con lo que encontramos una gran dispersión normativa en esta materia.

Todo este conjunto de medidas financieras y tributarias debe ser analizado en el contexto del conjunto de la actuación pública ante las catástrofes de este tipo.

## 2. España y otras zonas de la Unión Europea ante las catástrofes naturales

Nuestro país, dada su gran extensión territorial, en comparación con otros países de la Unión Europea, y su posición geográfica al Sur de ésta, se presta especialmente a sufrir cierto tipo de catástrofes naturales o desastres medioambientales. Téngase presente que al tratarse de una zona bastante seca, las lluvias son menos frecuentes en determinadas áreas del Sureste y, en ocasiones, debido a los fenómenos atmosféricos de gota fría del Mediterráneo, la llegada de las lluvias se produce de forma excesivamente brusca y dañosa. En algunas zonas del Sur o no llueve durante largos períodos o llueve muchísimo en poco tiempo o llueve con fortísima intensidad. Esto representa una fuente habitual de catástrofes naturales. Así, en el Sur, o hay épocas en que no llueve, con la consiguiente sequía, o a veces llueve mucho, fuerte y en poco tiempo, con las consiguientes riadas.

Las sequías, cuando son prolongadas, por sí mismas determinan catástrofes naturales en la agricultura e incluso en el abastecimiento regular de agua a ciertas poblaciones. Unido al clima seco, encontramos una mayor facilidad para los incendios forestales.

Ahora bien, en otras zonas húmedas de España también son frecuentes desbordamientos de los cauces de los ríos y en la España más seca algunos años también las fuertes heladas imprevistas producen daños generalizados en la agricultura. Y paradójicamente, la mayor vegetación propia de algunas zonas más húmedas del Norte de España facilita en mayor medida al mismo tiempo los incendios en pleno verano en tales zonas.

Al final, casi ninguna zona de España es ajena a algún tipo de catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Debemos tener presente también que en algunas zonas de España es habitual cierta actividad sísmica, que en ocasiones ha dado lugar a terremotos de intensidad considerable, con las

consiguientes consecuencias desastrosas, que, sin echar demasiado la vista atrás, podemos recordar hace unos años en Lorca.

Además, el hecho de que España se encuentre ocupando la mayor parte de nuestra Península, hace que todos sus límites sean de costa, salvo las fronteras con Portugal y Francia. Esto nos expone con gran facilidad a posibles desastres costeros, como el que podemos recordar con el hundimiento del buque petrolero Prestige.

De este modo, nos encontramos, en ciertos casos, catástrofes naturales propiamente dichas, con un origen puramente natural, sin perjuicio de que algunas acciones, omisiones, negligencias o faltas de previsión humanas puedan acentuar las consecuencias de tales catástrofes, circunstancias que en ocasiones rodean a los terremotos. Recordemos que en algún otro país de la Unión Europea, como Italia que tiene un importante riesgo sísmico, sin irnos demasiado atrás en el tiempo, los terremotos han alcanzado en los últimos años una triste frecuencia. Por citar algunos de los terremotos más importantes en Italia, dentro de los más recientes, podríamos recordar el de *L'Aquila*, en la región del *Abruzzo*<sup>1</sup>, o los acaecidos en las provincias de *Ferrara* y *Modena*, en la región de la *Emilia Romagna*, pero, como decimos, como menos distantes en el tiempo, sin perjuicio de otros terremotos históricos en Italia, que podemos recordar en años más lejanos.

Precisamente con respecto al primero de ellos han sido condenados ciertos sujetos con responsabilidades públicas por su falta de adopción de medidas ante la previsión de la posible actividad sísmica que se materializó en el referido terremoto. Frente a ello, en la región de la *Emilia Romagna*, a la que pertenecen *Ferrara* y *Modena*, afectadas por sucesivos terremotos, se enseñaba hasta hace poco en las escuelas a los niños que se trataba de una región libre de actividad sísmica, frente a otras regiones de Italia.

De otro lado, la contaminación de las costas de nuestro Noroeste como consecuencia del hundimiento del buque Prestige fue fruto de un error o negligencia humana o de una acumulación de tales circunstancias, pendientes aún de concretar judicialmente.

No obstante, ya se trate de catástrofes con un origen puramente natural o de desastres con un origen puramente humano, se producen en ambos casos una serie de daños en algunas zonas que hacen necesarias una serie de medidas financieras y tributarias bastante similares en muchos supuestos,

consistentes en ayudas directas, líneas de crédito y financiación o en la concesión de beneficios fiscales, que ayuden a la reconstrucción o reparación de las zonas afectadas, así como al estímulo de las mismas.

Es más, ante algunos tipos de catástrofes naturales o desastres medioambientales como los incendios forestales, los daños pueden ser muy similares, ya se parta de un origen puramente natural o de un origen humano, además de la incidencia en la propagación y los efectos del incendio de una posible falta de actividad de prevención por parte de los poderes públicos.

Por ello, entendemos que se deben estudiar conjuntamente ambos tipos de fenómenos desde la perspectiva del Derecho Financiero y Tributario.

### 3. Medidas de Derecho Financiero y Tributario

Ante tal panorama, son habituales medidas financieras y tributarias de los poderes públicos para hacer frente a la situación y a los daños originados.

Así, como decimos, suelen concederse ayudas directas para reconstruir y paliar los daños en las zonas afectadas y para impulsar la recuperación de las mismas.

Son habituales también las exenciones y reducciones en materia de impuestos locales en relación a los inmuebles y empresas afectadas, sin perjuicio igualmente de la contemplación en ocasiones de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de ciertas ayudas recibidas.

La variedad de medidas a adoptar ante las referidas situaciones puede ser tal que incluso se suelen organizar por el Organismo de Loterías y Apuestas del Estado sorteos extraordinarios de Lotería Nacional para recaudar fondos con los que ayudar a las zonas afectadas por catástrofes o desastres. Como ejemplo, podemos desatacar el Sorteo Especial de Lotería Nacional en Beneficio del Pueblo de Lorca, el 10 de noviembre de 2012, cuyos beneficios fueron destinados íntegramente a ayudar a las víctimas del terremoto sufrido en esta localidad y a estimular la reactivación de la misma.

De este modo, "la actuación en materia de catástrofes naturales y desastres medioambientales puede afectar prácticamente a casi todas las ramas, ámbitos e instituciones del Derecho Financiero y Tributario", contemplándose incluso, como hemos podido

<sup>1</sup> Frente a la casi nula atención que la doctrina tributaria ha venido prestando hasta la fecha a este tema, podemos encontrar cierta atención al mismo por la doctrina italiana, como, por ejemplo, FICHERA, F.: "Calamità naturali e aiuti di Stato", *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, núm. 2, 2012, pág. 301 y ss.

apreciar, en materia de loterías estatales, como uno de los contadísimos reductos que se pueden mantener en materia de monopolios fiscales por los Estados miembros de la Unión Europea.

Pues bien, en una primera aproximación, se podría decir que no existe una regulación general o global de todos los aspectos tributarios que puedan derivar de tales situaciones, pero sí existe alguna previsión general relativa a ciertos extremos correspondientes a algún impuesto en tales casos. Al mismo tiempo, son habituales los decretos-ley y alguna ley que se dictan ante cada calamidad o desastre natural en concreto. Además, no siendo una norma específicamente tributaria, sino más bien de Derecho Financiero en general, incluso en la propia Constitución española encontramos, como veremos, una referencia a las catástrofes naturales, como una de las pocas excepciones que pueden alterar los límites en materia de déficit y deuda pública.

#### 4. Dispersión normativa versus disposiciones generales

Son habituales leyes y, especialmente, dada la urgencia que provocan tales situaciones, decretos-ley dictados ante catástrofes o desastres naturales concretos, estableciendo beneficios fiscales y ayudas directas para las áreas afectadas por tal tipo de sucesos para compensar los daños causados.

En España, en la línea expuesta, como algunos de los casos más sonados, se han dictado, por ejemplo, con ocasión de los daños causados por el hundimiento del buque Prestige, con ocasión del terremoto de Lorca, con motivo de la actividad volcánica en la costa de la Isla del Hierro, con ocasión de los veranos en que se han producido más incendios forestales en este país o con ocasión de los daños originados por las inundaciones producidas por fuertes lluvias, sin perjuicio de otros tipos de desastres. Apuntábamos que por la situación geográfica de España en el Sur de Europa son habituales también épocas de sequía, que también han podido llegar a considerarse en algunos casos como generadoras de catástrofes naturales con repercusión en la agricultura y ganadería. Una gran diversidad en la tipología de las posibles catástrofes, tristemente individualizables cada una de ellas, pero que en general han hecho necesarias medidas bastante próximas o similares para gran parte de las mismas.

Como relativas a las catástrofes que han alcanzado mayor relevancia o referentes a los casos, en cierto modo, más próximos en el tiempo, se pueden citar, por ejemplo, en el sentido apuntado:

El Real Decreto-ley 8/2002, de 13 de diciembre, por el que se amplían las medidas reparadoras en relación con el accidente del buque "Prestige" a las Comunidades Autónomas del Principado de Asturias, Cantabria y País Vasco, y se modifica el Real Decreto-ley 7/2002, de 22 de noviembre.

La Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias Comunidades Autónomas.

El Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.

El Real Decreto-ley 17/2011, de 31 de octubre, por el que se establecen medidas complementarias para paliar los daños producidos por los movimientos sísmicos acaecidos en Lorca el 11 de mayo de 2011, se modifica el Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, y se adoptan medidas fiscales y laborales respecto a la Isla de El Hierro.

El Real Decreto-ley 11/2012, de 30 de marzo, de medidas para agilizar el pago de las ayudas a los damnificados por el terremoto, reconstruir los inmuebles demolidos e impulsar la actividad económica de Lorca.

El Real Decreto-ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias Comunidades Autónomas<sup>2</sup>.

La Ley 14/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias Comunidades Autónomas.

Seguimos en este trabajo principalmente estos textos normativos, como textos más importantes actualmente –o en el pasado más próximo– en la materia dentro del Ordenamiento jurídico español.

<sup>2</sup> Téngase presente también el Real Decreto 1505/2012, de 2 de noviembre, por el que se amplía el ámbito de aplicación del Real Decreto-ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias Comunidades Autónomas, dictado en base a la habilitación contenida en el apartado 3 del artículo 1 del citado Real Decreto-ley 25/2012, donde se estableció que "El Gobierno, mediante real decreto, podrá declarar, con delimitación de los municipios y núcleos de población afectados, la aplicación de las medidas previstas en este real decreto-ley a otros incendios y tormentas de características similares que hayan acaecido o puedan acaecer, en cualquier Comunidad Autónoma, desde su entrada en vigor hasta el 1 de noviembre de 2012". De este modo, se evita el tener que volver a dictar otro decreto-ley por catástrofes naturales o desastres medioambientales por un período que no se aleje demasiado en el tiempo. De todos modos, pronto se promulgó la Ley que indicamos a continuación del referido Real Decreto-ley.

Ante tal tipo de situaciones, en “el legislador español se observa un cierto continuismo en la opción por los beneficios fiscales, en el sentido de que existe una gran regularidad en la presencia de tal tipo de beneficios en prácticamente todos los decretos-ley y leyes promulgadas con tal motivo”, sin perjuicio de que también se utilicen otros instrumentos de ayuda financiera como ayudas directas a los afectados por tal tipo de catástrofes, los cuales pueden cambiar más de un momento a otro, tanto en el tipo de ayudas, como en su cuantía, dependiendo de lo saneada que haya estado la economía del país en cada momento.

Junto a tales medidas, se podría destacar un tercer tipo de medidas tributarias en los casos de catástrofes naturales o desastres medioambientales, como son las relativas a corregir el rendimiento de actividades económicas estimado en base a módulos objetivos, en función del menor rendimiento (o pérdidas) que va a resultar de los correspondientes daños sufridos o de la situación padecida: afectaría al régimen de estimación objetiva por módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero en estos casos no estaríamos ante beneficios fiscales propiamente dichos, sino ante un reajuste en los módulos buscando una más certera aproximación a la posible renta y, así, una más certera aproximación a la verdadera capacidad económica, aunque estimada, que se pueda poner de manifiesto, tras sufrir tales catástrofes.

En la misma línea, también podemos encontrar medidas de corrección de los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, ante la nueva situación económica que determine la correspondiente catástrofe natural o desastre ambiental.

Pues bien, al margen de algunas previsiones generales como las analizadas, en general “nos encontramos con medidas tributarias adoptadas ante cada catástrofe natural o desastre medioambiental, en diferentes textos normativos, cada uno dictado con respecto a cada catástrofe o desastre en concreto”. Ahora bien, se observa cierta coincidencia entre determinados tipos de medidas tributarias adoptadas con respecto a cada catástrofe o desastre. Ante ello, cabría preguntarse si se debería establecer un régimen general en una ley prevista al efecto para cuando surja algún acontecimiento extraordinario de tal tipo, en vez de tener que aprobarse un decreto-ley o una ley ante cada caso. El problema surgiría precisamente ante la necesidad de que de todos modos debiese existir una norma ante cada caso en concreto que reconociese la gravedad de cada situación y, ante la enorme relevancia del tipo de catástrofes o desastres de los que nos estamos

ocupando, la competencia debería residenciarse en el Estado.

Ahora bien, al margen de la problemática tributaria, en materia de concesión de subvenciones sí podemos encontrar ciertas normas generales, como las recogidas en el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión<sup>3</sup>.

## 5. La distinta naturaleza de las diferentes medidas

Ante las diversas medidas que hemos adelantado o apuntado, no se puede calificar realmente como un régimen estándar el conjunto de medidas financieras y tributarias que se aplican en España ante catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Esto no quita que sí existan algunas previsiones generales en materia financiera y tributaria ante tal tipo de catástrofes o desastres, incluso en la propia Constitución española.

Así, el artículo 135 de la Constitución española de 1978, reformado el 27 de septiembre de 2011, establece, tras tal reforma, en su apartado 1 que “Todas las Administraciones adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria”. En el párrafo primero del apartado 2 de ese mismo artículo, se dispone actualmente que “El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros”.

Pues bien, la actual redacción del citado artículo 135 establece una excepción para los casos de catástrofes naturales, disponiendo en su apartado 4 que “Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados”.

No existe, a efectos financieros y tributarios, una definición legal general de qué debe entenderse por catástrofe natural.

A pesar de que existe una Ley Orgánica de desarrollo de las previsiones del analizado artículo

3 Este Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, fue modificado por el Real Decreto 477/2007, de 13 de abril.

135 de la Constitución española (Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, modificada por la Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre), en tal Ley no se define el concepto de “catástrofes naturales” a efectos de lo dispuesto en el referido precepto constitucional.

Dado que en ese artículo 135 se establece que tal circunstancia debería ser apreciada “por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados”, será el Congreso, ante cada caso, el que decidirá si estamos o no ante una catástrofe natural que escapase al control del Estado y perjudicase considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado.

De todos modos, también ha venido siendo frecuente en nuestro país la utilización de la expresión “zona catastrófica” o de “declaración de zona catastrófica”, especialmente a efectos de la coordinación de las diferentes medidas que deben adoptarse con ocasión de catástrofes naturales, muchas veces vinculadas a situaciones de emergencia<sup>4</sup>. De todas formas, la utilización de la expresión “catástrofes naturales” en la Constitución, tras la referida reforma de ésta, convierten a este concepto de “catástrofes naturales” en el punto de referencia esencial a la hora de analizar este tema.

Sí podemos encontrar cierta delimitación conceptual en esta materia, pero a efectos de la concesión de subvenciones. Así, en el apartado 2 del artículo 1 del citado Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión, se establece que “Se entenderá por situación de emergencia el estado de necesidad sobrevenido a una comunidad de personas ante un grave e inminente riesgo colectivo excepcional, el cual, por su propio origen y carácter, resulta inevitable o imprevisible, y que deviene en situación de naturaleza catastrófica cuando, una vez actualizado el riesgo y producido el hecho causante, se alteran sustancialmente las condiciones de vida de esa colectividad y se producen graves daños que afectan a una pluralidad de personas y bienes”.

De otro lado, también existe una previsión general para el ya citado régimen de estimación objetiva por módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En base al desarrollo

reglamentario previsto para este régimen en general en el apartado 1 del artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se trata de la previsión contenida en el punto 1º del apartado 4 del artículo 37 del Reglamento de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, donde se establece que “Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda<sup>5</sup> podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos índices o módulos”.

Se trataría, pues, de una previsión general de rango reglamentario, que debería ser desarrollada ante cada caso por otra norma reglamentaria de menor nivel, como sería la correspondiente Orden Ministerial.

Sí existe una previsión general de la posibilidad de petición de una determinación reducida en caso de inundaciones e incendios u otras circunstancias -pero al menos las inundaciones serían más fácilmente una catástrofe natural, aunque los incendios y otras circunstancias no necesariamente-, contenida en los puntos 2º y 3º del citado apartado 4 del artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los que, si no se ha tratado por ejemplo de una inundación demasiado generalizada declarada por Orden Ministerial, el empresario puede solicitar, en el plazo de 30 días desde que ello ocurra, la reducción de los signos, índices o módulos ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aportando las pruebas correspondientes y haciendo constar si ha recibido alguna indemnización al respecto, para que sea tenida en cuenta en la decisión correspondiente. Asimismo, se podrán alegar los gastos extraordinarios en que se haya podido incurrir por causa de tales situaciones o circunstancias.

Ahora bien, en materia de auténticos beneficios fiscales, se parte de textos normativos con rango de ley, ya se trate de leyes o decretos-ley (en función de la urgencia propia de estas situaciones), posteriormente convalidados o ratificados por las Cortes. Esto sin perjuicio de que algunos de tales textos normativos con rango de ley sean posteriormente desarrollados, principalmente a otros efectos, por textos normativos de rango reglamentario, dictándose los correspondientes

4 Durante muchos años, en esta materia estuvo vigente el Real Decreto 692/1981, de 27 de marzo, sobre coordinación de medidas con motivo de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, hasta que fue derogado por el Real Decreto 477/2007, de 13 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión.

5 Actualmente dividido en dos Ministerios distintos, debiendo entenderse residenciada esta competencia en el segundo de ellos.

decretos y, posteriormente, en ciertos casos, las correspondientes órdenes ministeriales.

Debemos recordar en materia tributaria que en el apartado 3 del artículo 133 de la Constitución española se establece que “Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley” y, más en general en materia financiera, que en el apartado 4 de este mismo artículo se dispone que “Las Administraciones públicas solo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

Además, podemos recordar también, aunque se trate de una previsión en una mera ley y general, que el artículo 75 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, establece que “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”.

Así pues, ante las medidas tributarias adoptadas en los citados casos de catástrofes naturales o desastres medioambientales, vemos que se trata de medidas *ad hoc*, adoptadas en relación a cada catástrofe o desastre, sin perjuicio de que algunas disposiciones puedan afectar a los daños originados por varias catástrofes próximas en el tiempo, como el decreto-ley apuntado *supra* que afecta al mismo tiempo tanto a Lorca, como a la Isla de El Hierro: el Real Decreto-ley 17/2011, de 31 de octubre, por el que se establecen medidas complementarias para paliar los daños producidos por los movimientos sísmicos acaecidos en Lorca el 11 de mayo de 2011, se modifica el Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, y se adoptan medidas fiscales y laborales respecto a la Isla de El Hierro.

En los citados casos, son habituales los beneficios fiscales en materia de impuestos locales. La competencia legislativa sobre los impuestos locales es estatal<sup>6</sup>, por lo que los beneficios fiscales relativos a los impuestos locales tienen que establecerse por el Estado, dada la reserva de ley existente para el establecimiento de beneficios fiscales y la falta de capacidad legislativa de las Corporaciones Locales, que sólo pueden moverse en sus Ordenanzas fiscales, como disposiciones de

desarrollo reglamentario, dentro de los límites que apruebe la ley estatal.

Se viene estableciendo también la compensación por el Estado a las Corporaciones Locales de la pérdida de recaudación en los impuestos locales por los beneficios fiscales fijados por aquél en relación a tales impuestos.

Es habitual el establecimiento de exenciones en tributos locales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en relación a los inmuebles afectados por la catástrofe natural.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas se suele establecer una reducción de la cuota en proporción al tiempo en que no se haya podido desarrollar la actividad empresarial, como consecuencia de la catástrofe o desastre.

Se pueden encontrar también algunos supuestos de beneficios para las actividades o empresas de nueva creación, como puede ser en ciertos casos la compensación aquí también por parte del Estado a las Corporaciones Locales de un porcentaje -habitualmente del 50 por ciento para esta tasa, frente al 100 por 100 en materia de pérdida de recaudación por exenciones o reducciones de impuestos- del importe de la bonificación que establezcan en sus Ordenanzas fiscales en la tasa por concesión de licencia de actividad, que cobren los municipios por la instalación de nuevos comercios en su término municipal tras alguna catástrofe natural, intentando impulsar la actividad comercial en la zona que haya quedado deprimida en tal sentido.

Por lo que respecta a los impuestos estatales, también suelen establecerse exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación sobretudo a las ayudas excepcionales recibidas por daños personales.

En relación al régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tal y como hemos visto ya *supra*, se establece una reducción de los correspondientes signos, índices o módulos, intentando ajustar el rendimiento estimado al rendimiento real

6 Esto viene a reafirmarse con la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, sobre la Ley Orgánica 6/2006, de 19 de julio, de reforma del Estatuto de Autonomía de Cataluña. En el apartado 2 del artículo 218 de esta Ley se dispuso originariamente que “La Generalitat tiene competencia, en el marco establecido por la Constitución y la normativa del Estado, en materia de financiación local. Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e incluye la capacidad para fijar los criterios de distribución de las participaciones a cargo del presupuesto de la Generalitat”. En el fundamento jurídico 140 de la citada Sentencia, el Tribunal Constitucional ha declarado que “según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal, cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales”. De esta forma, en el último párrafo del referido fundamento jurídico se concluye que “En consecuencia, ha de declararse inconstitucional y nulo el inciso ‘puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales e’ del art. 218.2 EAC”, tal y como se refleja obviamente también en el fallo de la mencionada Sentencia.

tomando en consideración los efectos de la catástrofe.

Algo similar se da en relación a la corrección de los índices o módulos que se utilizan de forma parecida en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pero lo expuesto en relación a los dos últimos regímenes señalados, en función de lo apuntado, no representa propiamente un beneficio fiscal, sino simplemente la búsqueda de una base imponible más ajustada a la situación real de la actividad económica de la empresa en función de la catástrofe.

Con las excepciones ya apuntadas, esencialmente en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en función de lo expuesto, vemos cómo los auténticos beneficios fiscales en tales casos inciden principalmente sobre los impuestos locales y, en especial, sobre dos de éstos: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Además de los beneficios fiscales fijados por el Estado ante las referidas catástrofes naturales, en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, debemos recordar también, con carácter general, que los municipios en sus propias Ordenanzas fiscales pueden aprobar una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota para aquellas entidades con pérdidas o con rentas inferiores a los límites que fije la Corporación Local en la correspondiente Ordenanza<sup>7</sup>. En tales casos, especialmente en los supuestos de una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos, hubiese sido más correcto establecer esa bonificación como obligatoria y no facultativa para los municipios y no sólo por un posible importe de hasta el 50 por ciento, sino que la bonificación en tales supuestos debería haberse establecido como obligatoriamente del 100 por 100 de la cuota para cualquier municipio.

De todos modos, el Impuesto sobre Actividades Económicas, en su configuración general, no ha venido siendo especialmente respetuoso con el principio de capacidad económica, como se pone de manifiesto en diversos puntos, como puedan ser, por ejemplo, el dato de partir del importe neto de la cifra de negocios y no de la

renta para determinar si una entidad va a estar o no exenta del Impuesto, o por ejemplo también la misma limitada configuración de la bonificación facultativa expuesta.

Más allá de su hecho imponible, nos encontramos con que en el Impuesto sobre Actividades Económicas el objeto de gravamen aparece constituido por la renta que el sujeto pasivo obtendría con el desarrollo de la actividad empresarial, profesional o artística, cuyo ejercicio representa el hecho imponible del Impuesto. El problema es que se trata del gravamen de rentas presuntas<sup>8</sup>.

Así, ante cualquier aproximación al Impuesto sobre Actividades Económicas, no podemos perder de vista el problema de la configuración del mismo como un Impuesto que grava rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria<sup>9</sup>.

Por último, en relación a otros ámbitos impositivos donde puedan ser tomadas en consideración las catástrofes naturales y los desastres medioambientales, podemos encontrar casos de contemplación de estas circunstancias en relación al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Así, por ejemplo, la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, estableció en el segundo apartado de su disposición adicional Quincuagésima que "De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, durante los años 2011 y 2012 se considerarán actividades prioritarias de mecenazgo las donaciones y aportaciones vinculadas a la ejecución de los proyectos incluidos en el Plan Director de Recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca"; medida adoptada en atención al terremoto sufrido por esta ciudad.

## 6. La capacidad económica

Como hemos puesto de manifiesto, el reajuste de los módulos, en el régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, simplemente busca una más fiel adaptación

7 Artículo 88.2,d) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

8 Con referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas, en un momento anterior a su reforma, CHECA GONZÁLEZ señaló ya que el gravar "beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen sólo manifestaciones económicas reales y no ficticias" ("El Impuesto sobre Actividades Económicas", en *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28).

9 No mucho antes de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas, CHECA GONZÁLEZ señaló que "en una futura Ley reguladora del sistema tributario local este impuesto, en su configuración y estructura actual, debiera suprimirse en atención a las exigencias insitas en la propia noción de justicia tributaria, y sustituirse por otro que grave, en una u otra forma, la verdadera renta real del sujeto pasivo" ("El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro", en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002, pág. 46).



de estos a la realidad económica que, en una zona determinada, en función de las circunstancias sobrevenidas de carácter catastrófico, nos da un reflejo más próximo de la posible renta estimada. Como adelantábamos, por tanto, no se puede decir que nos encontremos ante un verdadero beneficio fiscal en relación a tal medida, porque no se trata de que se tribute en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por debajo de lo que estimadamente correspondería a su nivel de renta, sino simplemente que se determine más fielmente el nivel de renta resultante de las actividades afectadas por las correspondientes catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Resulta más propio hablar de beneficios fiscales cuando estamos ante exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o ante reducciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas proporcionales al tiempo en que no se haya podido desarrollar la actividad empresarial en función de la correspondiente catástrofe o desastre.

Tales beneficios quedarían amparados por el principio de capacidad económica recogido en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, en función del quebranto que va a sufrir la situación económica del contribuyente como consecuencia de la correspondiente catástrofe natural o desastre medioambiental, con la consiguiente disminución de su capacidad contributiva.

Ya de por sí el Impuesto sobre Actividades Económicas, como hemos adelantado, no representa un paradigma de riguroso respeto del principio constitucional de capacidad económica, pero la solución a tal problemática no puede venir sino de una profunda reforma en la estructura y articulación de este Impuesto.

De todos modos, la reducción de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en proporción al tiempo en que la correspondiente entidad no haya podido desarrollar su actividad, es lo mínimo que se puede hacer en aras de un mayor respeto del principio de capacidad económica en tales situaciones o, visto de otra manera, en aras de un menor quebranto de la vigencia efectiva de este principio constitucional ante las referidas catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Por otra parte, la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se puede entender justificada, durante los años por los que se conceda, en función del quebranto económico que pueden ocasionar los gastos de reparación, rehabilitación o reconstrucción del inmueble afectado por las catástrofes o desastres de naturaleza extraordinaria.

Es más, aunque la configuración del hecho imponible<sup>10</sup> del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se centre en la titularidad del correspondiente derecho (esencialmente real o concesión administrativa) sobre tal tipo de bienes, el objeto de gravamen<sup>11</sup> se puede conectar también con la idea de renta<sup>12</sup>. En cierto modo, es como si el objeto material de este Impuesto estuviese representado por el patrimonio<sup>13</sup> y se pudiese individualizar un objeto fin para el mismo orientado hacia la renta<sup>14</sup>.

Desde esta perspectiva, también estaría justificada la referida exención en este Impuesto local, en función de la pérdida de renta en cuanto utilidad o rentabilidad potencial de la que no se va a poder disfrutar, al menos durante un tiempo, en relación a los inmuebles afectados por catástrofes naturales o desastres medioambientales.

10 Podemos fijarnos en la distinción de conceptos que realizaba SAINZ DE BUJANDA señalando lo siguiente: "El objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica -v. gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta-, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados -abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible" (*Hacienda y Derecho*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 336).

11 Distingue FERREIRO entre "objeto material" y "objeto-fin" del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo ("El objeto del tributo", en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 229 y ss. Del objeto del tributo ya se había ocupado FERREIRO en su obra "Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo", en *Hacienda Pública Española*, núm. 22, 1973, págs. 24 y ss).

12 En relación al impuesto local sobre las fincas rústicas y urbanas que podría incluirse dentro de un esquema ideal propuesto sobre imposición local, FERREIRO señala que "se trata de un impuesto que quiere gravar rendimientos medios. Que intenta recuperar para la imposición local las virtudes del catastro milanés tan excelentemente expuestas en su día por el profesor Einaudi. Un impuesto que al gravar rentas promedias prima al contribuyente activo y castiga a quien no utiliza adecuadamente sus bienes" (en la obra colectiva de FERREIRO LAPATZA, J.J., SIMÓN ACOSTA, E. y MARTÍN QUERALT, J.: *El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, págs. 24 y 25). En otra obra, señala igualmente FERREIRO que en el IBI "el legislador quiere gravar la renta que deriva de estos bienes, pero el gravamen se exige se produzca o no dicha renta" (*Curso de Derecho Financiero Español*, 13ª edición, Madrid, 1991, pág. 354).

13 Señala MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles puede ser presentado como un "impuesto nominal sobre el patrimonio y efectivo sobre la renta". Señala este autor, en relación al referido Impuesto local, que "aunque el hecho imponible como lo regula la Ley, grava la propiedad o situaciones jurídicas análogas, el objeto imponible es la renta" ("El nuevo Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 285 y 286).

14 Apunta SIMÓN ACOSTA que "aunque el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es nominalmente un impuesto sobre la propiedad, grava indirectamente la renta de los inmuebles" (*El Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, cit., pág. 43).

En modo alguno debemos afrontar esta diferenciación entre objeto material y objeto fin del tributo entendiendo que son dos manifestaciones de riqueza distintas las que grava al mismo tiempo un solo impuesto. Cada impuesto sólo grava realmente una manifestación de riqueza, pero en ocasiones se plantea el problema de determinar cuál sea ésta.

En ocasiones para determinar qué es lo que realmente grava un impuesto debemos fijarnos, más que en la apariencia del tenor literal de la Ley que lo regula al describir su hecho imponible o su objeto de gravamen, en la forma de cuantificarse su base imponible<sup>15</sup>. En ocasiones será esto último lo que determine qué manifestación de riqueza se está gravando realmente.

Pues bien, nos encontramos ante una serie de casos en los que esa diferenciación entre objeto material y objeto fin, lejos de indicar que realmente se gravan dos manifestaciones de riqueza distintas, a nuestro entender sirve, al menos desde una perspectiva didáctica, para determinar lo que realmente se está sometiendo a imposición.

Por otra parte, con independencia de que exista o no una catástrofe o desastre del referido tipo, podemos encontrar en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dos exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, vinculadas a los inmuebles de carácter forestal, que por su propia naturaleza se prestan más fácilmente a sufrir o haber sufrido un incendio forestal, circunstancia que venimos tomando en consideración como catástrofe natural o, más bien, como desastre medioambiental, dado que en la mayoría de los casos tiene un origen humano.


Se trata, en primer lugar, de la exención contemplada en la letra f) del apartado 1 del artículo 62 del citado Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, donde se establece que estará exenta en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles "La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate". Al mismo tiempo, en la letra c) del apartado 2 de ese mismo artículo 62 se establece que, previa solicitud, estará exenta "La superficie

de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud".

Pues bien, al margen de los textos normativos recogidos en este trabajo, relativos algunos de ellos a desastres medioambientales consistentes en incendios forestales, o en ausencia de una exención prevista expresamente ante incendios forestales en una determinada zona, deberíamos tomar en consideración las dos exenciones apuntadas, establecidas en el mencionado artículo 62 con respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, donde la segunda de ellas representaría un interesante e importante complemento de la primera, como alternativa a ésta cuando o mientras no se pueda aplicar la misma.

## 7. Las ayudas de estado en la Unión Europea

Junto a los beneficios fiscales propiamente dichos y otras medidas fiscales analizadas tendentes al gravamen o búsqueda de la capacidad contributiva más acorde con la situación económica resultante de haber sufrido las referidas catástrofes naturales o desastres medioambientales, ante estas circunstancias suelen aprobarse también por los Estados medidas de ayuda directa y de financiación para la reconstrucción y estímulo de las zonas afectadas por tales catástrofes o desastres. En muchos casos no se busca sólo la reconstrucción de las zonas afectadas, sino también la recuperación o estímulo del entramado empresarial o industrial afectado.

En tales supuestos, habrá que tener en cuenta que se deberá respetar lo establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea. En concreto, en la letra b) del apartado 2 del referido artículo 107 se establece que serán compatibles con el mercado interior "las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional". No obstante, deberán someterse a la disciplina de la Unión Europea en esta materia. En la práctica, no se suelen presentar objeciones contra nuestro Estado en esta materia. 

15 Así, CORS MEYA señala que "nos encontramos a veces, como sucede con la antigua CTU, que el legislador vincula la base al objeto del tributo, el cual no coincide exactamente, aun estando ciertamente relacionado, con el del objeto del hecho imponible. Así, cuando se presume que un hecho implica otro, como en los impuestos de producto, en donde se grava la renta producida a través de la fuente de su producción, es decir, la titularidad de la fuente patrimonial de renta se configura como hecho imponible, en lugar de contemplar directamente la renta producida". Junto a ello, señala este autor que "también la base puede mantener la ligazón con el hecho y entonces es ella la que junto al hecho imponible mantienen una relación indirecta con el objeto del tributo, como sucede con el actual IBI. De una u otra forma, se está gravando un hecho a través de otro, con el que razonablemente se puede establecer un valor de relación" ("La base imponible", en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 498).