

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN	9
ESTUDIOS	
EL NUEVO REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS. <i>Por José Arias Velasco.</i>	15
LAS PLUSVALÍAS OBTENIDAS EN ESPAÑA POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. <i>Por Ángel Baena Aguilar.</i>	35
LAS CUENTAS EN PARTICIPACIÓN Y SU TRATAMIENTO CONTABLE-FISCAL. <i>Por Ignacio Escofet Lügstenmman.</i>	41
LAS PYMES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN ESPECIAL EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA Y SU POSIBLE REFORMA. <i>Por Fernando Serrano Antón.</i>	59
ASPECTOS DIFERENCIALES ENTRE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LAS NORMAS FORALES. <i>Por José Luis de Silvestre López.</i>	85
LEGISLACIÓN	
CRÓNICA LEGISLATIVA <i>Disposiciones fiscales aparecidas durante el período julio-septiembre 1997.</i>	105
Documentos	
CRITERIOS ESTABLECIDOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS EN LA CONTESTACIÓN DE LAS CONSULTAS DE LOS CONTRIBUYENTES RELATIVAS AL IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS.	115
JURISPRUDENCIA	
SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA <i>A.N. Sentencia de 22 de abril de 1997. Los pagarés que no lleven explícita la cláusula "a la orden" no están sujetos al ITP y AJD, a pesar de su transmisibilidad, a menos que se acredite por la Administración que cumplen función de giro.</i>	143
<i>T.S.J. Andalucía. Sentencia de 21 de abril de 1997. Momento en que la Administración deberá fijar el valor de unos bienes transmitidos en documento privado y elevado a público diez años después.</i>	145
<i>T.S.J. Asturias. Sentencia de 25 de marzo de 1997. Declaración de los efectos de las liquidaciones cautelares practicadas con ocasión de la concesión de una exención condicionada a determinados requisitos.</i>	147

T.S.J. Cantabria. Sentencia de 11 de marzo de 1997. Es aplicable la reducción porcentual de la sanción cuando se preste conformidad a la propuesta de regularización que se formule.	149
T.S.J. Cataluña. Sentencia de 5 de marzo de 1997. Las entidades municipales no poseen una discrecionalidad total y absoluta para aprobar sus ordenanzas fiscales. Anulación parcial de una ordenanza fiscal.	152
T.S.J. Comunidad Valenciana. Sentencia de 3 de marzo de 1997. Solicitud de devolución de ingresos indebidos. Cuota Fiscal pagada al amparo de norma posteriormente declarada nula.	155
T.S.J. Extremadura. Sentencia de 25 de abril de 1997. Solicitud de devolución de ingresos indebidos. Vías para instar la revisión.	159
T.E.A.C. Resolución de 26 de julio de 1995. No son gasto fiscalmente deducible las percepciones en concepto de bonos o partes de fundador fijadas estatutariamente cuando exceden de los límites contemplados en las leyes mercantiles.	161
T.E.A.C. Resolución de 25 de septiembre de 1996. En una donación modal, el incremento de patrimonio del donante se calcula separando el que se genera a título oneroso del lucrativo.	163
T.E.A.C. Resolución de 23 de octubre de 1996. Requisitos para que las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración tengan la consideración de gasto deducible.	167
T.E.A.C. Resolución de 23 de octubre de 1996. En una operación de "lease back" se acepta como valor de mercado el determinado por una empresa de tasación.	169
T.E.A.C. Resolución de 11 de julio de 1997. Tributación de las operaciones de venta de cupón de obligaciones con bonificación del 95%.	170

UNIÓN EUROPEA

SELECCIÓN Y COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

Por Luis Docavo Alberti.

S.T.J.C.E. de 14-1-97. Indemnización de daños y perjuicios en caso de violación del Derecho Comunitario. (Comentario.)	181
S.T.J.C.E. de 6-2-97. IVA. Interpretación de los artículos 4, 13 y 17 de la Sexta Directiva. Sujeto pasivo. Adquisición y tenencia de obligaciones. (Comentario.)	182
S.T.J.C.E. de 6-2-97. IVA. Alquiler de bienes inmuebles. Autoridad pública. (Comentario.)	183
S.T.J.C.E. de 20-2-97. Régimen especial de Agencias de Viajes. Lugar en el que se somete a gravamen la prestación de servicios. (Comentario.)	184
S.T.J.C.E. de 6-3-97. IVA. Artículo 9. Prestación de servicios de los veterinarios. (Comentario.)	185
S.T.J.C.E. de 29-5-97. Franquicias fiscales aplicables a la importación temporal y definitiva de medios de transporte. Directiva 83/182/CEE.	186
S.T.J.C.E. de 29-5-97. IVA. Base imponible. Relaciones personales entre el prestador y el destinatario de los servicios.	190

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

EL NUEVO REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTO EN LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS*

José Arias Velasco

Abogado

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF.

Por real decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo) se aprobó el nuevo reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas. El preámbulo justifica la necesidad de la reforma del reglamento de 1981:

a) Por las modificaciones introducidas en la legislación de los diversos impuestos, así como en la ley general tributaria y en los procedimientos de inspección y recaudación.

b) Por la necesidad de tener en cuenta los principios generales que se derivan de la ley 30/1992.

c) Por las alteraciones que se han producido en los últimos catorce años en el orden socioeconómico.

Según la disposición final, el nuevo reglamento entró en vigor el 1 de junio de 1996.

La disposición transitoria única prescribe que el nuevo reglamento se aplicará a todos los procedimientos en curso, es decir, a las reclamaciones o recursos presentados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor. No obstante, los trámites ya concluidos conservarán su validez. Los trámites ya iniciados, pero todavía no concluidos por ejemplo, una solicitud de suspensión sobre la que no hubiese recaído resolución antes del 1 de junio seguirán rigiéndose por el reglamento antiguo.

El juicio que merece el texto reglamentario es, en términos generales, moderadamente positivo, aunque no deja de tener carencias importantes. Las modificaciones más destacadas son las que afectan al procedimiento de suspensión

* Texto de la Ponencia presentada en las VII Jornadas d'Estudi Catalanobalears, organizadas por la Delegación Tercera de la AEDAF, en Seu d'Urgell (Lleida), durante los días 3, 4 y 5 de octubre de 1996.

E S T U D I O S

de los actos impugnados. Óbviamente, las limitaciones del tiempo disponible no me permiten hacer aquí un estudio sistemático y completo del procedimiento económico-administrativo. Me limitaré, pues, a reseñar y comentar brevemente las modificaciones más destacadas en relación al texto anterior.

1- ÁMBITO DE APLICACIÓN (TÍTULO PRELIMINAR)

La redacción anterior del **artículo 1.1** se refería, como objeto de las reclamaciones, a los actos de las Administraciones públicas. La nueva redacción añade el inciso '*...y en relación a otras actuaciones*'. Quiere referirse, sin duda, a los actos de repercusión o de retención tributaria, que constituyen actuaciones reclamables y que ya lo eran bajo el reglamento de 1981¹, pese a que no son actos administrativos. No se trata, pues, de una modificación propiamente tal, sino de salvar una imprecisión del texto anterior.

En el **artículo 2**, se delimitan las materias sobre las que pueden versar las reclamaciones. En el apartado b), que hace referencia a los tributos, exacciones parafiscales y, en general ingresos de derecho público del Estado y de la Administración local o institucional, se añade el inciso: '*...vinculada o dependiente de la Administración General del Estado*'. Claro que las reclamaciones en materia de ingresos públicos de la Administración institucional dependiente de las Comunidades autónomas no son competencia de los tribunales económico-administrativos, sino de los órganos de reclamación de las respectivas Comunidades. En Cataluña, este es el caso de las reclamaciones en materia de canon de saneamiento e incremento de tarifa, ingresos de la Junta de Saneamiento, en que la competencia corresponde a la Junta Superior de Finanzas.

En el mismo **artículo 2**, se añade un nuevo apartado, 1 e), donde se incluyen como materia reclamable los actos relativos a los tributos que constituyen ingresos de las haciendas locales en los casos en que así se disponga por la legislación reguladora de dichas haciendas.

Tampoco es novedad. Se refiere a los supuestos en que la normativa reguladora de haciendas locales atribuye la competencia a la Administración del Estado, como son los actos de gestión catastral en el IBI, los de gestión censal en el IAE o los de liquidación de las cuotas provinciales o estatales.

2- ORGANIZACIÓN (TÍTULO I)

El artículo 4-3 de 1981 disponía que las resoluciones de los órganos administrativos agotarán la vía administrativa y podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo.

El nuevo artículo 4-2 precisa que las resoluciones susceptibles de recurso contencioso-administrativo son las que agotan la vía administrativa conforme al

José Árias Velasco

artículo 119. El artículo 119-2 dispone que las resoluciones de cuestiones incidentales no son susceptibles de alzada. Así pues, las resoluciones de cuestiones incidentales de los TEAR, como las que se planteen sobre la personalidad de los reclamantes, la admisión o inadmisión del recurso o los incidentes de abstención o de recusación, son directamente reclamables en vía contencioso-administrativa ante los Tribunales Superiores de Justicia.

El **artículo 5** regulaba el supuesto de abstención del órgano por falta de competencia material, en cuyo supuesto se decretaría la nulidad de lo actuado previniendo a los interesados que podrían hacer uso de su derecho ante quien correspondiese.

La nueva redacción elimina el inciso 'por razón de la materia', lo que significa que la norma será aplicable también a los supuestos de manifiesta incompetencia territorial que la reclamación se haya presentado ante un tribunal regional distinto del que corresponda o funcional que se haya presentado ante el TEAR una reclamación que deba resolver el TEAC o viceversa.

Por otra parte, la solución que da la nueva redacción a estos supuestos es más práctica y respetuosa con los derechos de los ciudadanos contribuyentes. La incompetencia se declarará por providencia motivada, que cabrá recurrir por vía de incidente. La providencia indicará el órgano considerado competente, si estuviese encuadrado en la Administración del Estado. Si no se plantea el incidente o, en su caso, después de resolverlo, se le remitirá de oficio el expediente.

En el **artículo 8** se suprime la antigua competencia del Ministro para resolver las cuestiones que se susciten con ocasión del pago de costas a las que hubiese sido condenado el Estado. La supresión es acertada, ya que esta atribución de competencia era claramente ilegal. La ejecución de las sentencias de los tribunales de justicia es competencia exclusiva de estos.

También se suprimen el número 2 del **artículo 9** y el número 3 del **artículo 10**, que atribuyen a los tribunales económico-administrativos la competencia para resolver solicitudes de condonación graciable. Como sabéis, la ley 25/95 restó esta competencia a los tribunales económico-administrativos. En la actualidad la facultad de condonación graciable está reservada al ministro, quien la puede conceder tan sólo en los casos muy excepciones previstos en el artículo 89-2 de la vigente redacción de la ley general tributaria.

Las cuantías a efectos de posibilidad de recurso de alzada (**artículo 10-2** del nuevo texto) se elevan a 5.000.000 ptas. con carácter general y a 80.000.000 ptas. cuando el objeto de la reclamación sean actos de comprobación de valores o de fijación de bases imponibles. Recordemos que, antes, las cuantías respectivas eran de 3 y 5 millones.

E S T U D I O S

En la composición y funcionamiento de los tribunales (**artículos 12 a 22**) se introducen algunos retoques, entre los que destacan:

a) Los secretarios de los tribunales, central y regionales, tendrán no solo voz, sino también voto. Es una modificación positiva, que contribuirá a tecnificar la tarea de los tribunales.

b) Se suprime el delegado del Interventor General en el TEAC.

c) Se prevé la posibilidad de crear secretarías delegadas de los TEAR en poblaciones que no sean capital de provincia.

d) Los actos de los secretarios delegados se considerarán dictados por el secretario, quien podrá avocar los asuntos que considere conveniente, mediante resolución motivada que será notificada a los interesados.

El antiguo artículo 26, concordante con el actual **artículo 25**, referente a la legitimación para promover conflictos de atribuciones establecía que los tribunales económico-administrativos podrían promover conflictos positivos o negativos de atribuciones en cualquier situación en que se encontrase la reclamación. En cambio, los interesados en procedimientos que no hubiesen sido incoados a su instancia caso, por ejemplo, de los 'demandados' en las reclamaciones sobre retención y repercusión sólo podrían promover el conflicto dentro de los quince días siguientes a aquél en que se les hubiese dado vista de las actuaciones o se les hubiese hecho algún requerimiento.

En la nueva redacción, tanto los interesados como los tribunales pueden promover el conflicto en cualquier momento.

3- INTERESADOS (TÍTULO II)

En el nuevo **artículo 30**, concordante con el antiguo 31 se incluye entre los supuestos de no legitimación los órganos de la Administración o las Corporaciones de derecho público que hayan dictado el acto reclamable, así como cualquier entidad que sea destinataria de los fondos gestionados mediante el acto.

En el nuevo **artículo 34**, concordante con el antiguo 36, referente al tiempo para acreditar la representación, se añade un número 3, en el que se establece que la providencia por la que se acuerde no dar curso al escrito, por no haberse subsanado el defecto de falta de poder, será recurrible por vía incidental en el plano de ocho días.

Se suprime el antiguo **artículo 38**, relativo a los supuestos en que era preceptiva la intervención de abogado. Sin embargo, el artículo 97, relativo a la vista pública, sigue disponiendo que el escrito en que se solicite deberá ser firmado por abogado y que a la vista asistirán los abogados que designen los interesados.

José Arias Velasco

4- OBJETO DE LAS RECLAMACIONES (TÍTULO III)

En el **artículo 38**, concordante con el antiguo 42, que presenta el elenco de actos reclamables, se introducen los siguientes retoques:

1) Se incluyen las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de la autoliquidación.

En realidad, no se trata de una innovación, sino de la rectificación de un pequeño *lapsus* técnico del reglamentador de 1981, ya que las autoliquidaciones no son directamente impugnables, sino previa solicitud de confirmación o rectificación por la oficina gestora. Y es el acto, expreso o tácito, de la oficina gestora, no la autoliquidación directamente, el objeto de la reclamación.

2) Se excluyen los acuerdos de aplicación del régimen de estimación indirecta. Esta es consecuencia de la supresión, por la reforma de la LGT de 1985, de los 'actos previos'. Claro que esto no quiere decir que no sean reclamables las liquidaciones practicadas en régimen de estimación indirecta.

El **artículo 44**, concordante con el antiguo 48, extiende la posibilidad de acumulación objetiva. Bajo esta redacción, sólo se podían acumular los actos que emanasen del mismo órgano. Ahora queda suprimida esta condición. De esta manera, es posible acumular, por ejemplo, las reclamaciones contra una liquidación y contra el procedimiento de apremio subsiguiente.

El nuevo **artículo 46**, concordante con el antiguo 47, precisa que la **cuantía** vendrá determinada:

a) Por la base o valor de los bienes o derechos de que se trate, en los casos a que se refiere el artículo 38-1-c), es decir, reclamaciones contra los actos de comprobación de valor o de fijación de las bases imponibles.

b) Por el importe de la deuda tributaria objeto de la reclamación.

El número 4 del precepto dispone que, si la reclamación afectase a la cuota, recargos, intereses de demora o sanciones pecuniarias, se atenderá al importe del componente o componentes de la deuda tributaria impugnados, y no a la suma de todos ellos.

Sin embargo, no se prevé al supuesto de que cada uno o diversos de los componentes de la liquidación sea objeto tan sólo de impugnación parcial: por ejemplo que se acepten parte de los conceptos que determinen la cuota liquidada y se impugne el resto. El artículo 50-2 del reglamento antiguo resolvía este supuesto disponiendo que la cuantía se determinaría por la diferencia objeto de impugnación.

Tiene mucha importancia desde el punto de vista práctico el nuevo **artículo 47-3**, según el cual en las reclamaciones acumuladas la cuantía será la co-

E S T U D I O S

respondiente a la reclamación que la tenga más elevada. Este precepto es favorable a la acumulación, ya que permite acumular reclamaciones que, por razón de su cuantía podrían seguir diferentes caminos procesales si se tramitasen separadamente. El criterio del TEAR de Cataluña era, hasta ahora, contrario a este tipo de acumulaciones. Con lo que se podría dar y se dio de hecho la situación absurda que la resolución de la reclamación contra una liquidación fuese susceptible de recurso de alzada ante el TEAC; y la resolución de la reclamación contra la parte de sanción inicialmente condonada por haber prestado conformidad y renacida por haber reclamado fuese directamente impugnada en vía contenciosa ante el Tribunal Superior de Justicia.

5- ACTUACIONES (TÍTULO IV)

El **artículo 50**, concordante con el antiguo 56, se refiere a los defectos de los actos. En los supuestos de que el escrito de interposición no reúna los requisitos exigidos por el reglamento o que en cualquier momento se considere que algunos de los actos de los interesados no reúnan los requisitos necesarios, se dispone la concesión de un plazo de diez días para subsanar los defectos. En uno y otro caso, si no se atiende el requerimiento, el archivo de las actuaciones o el decaimiento en el trámite se declararán mediante providencia. Según el artículo 109, esta providencia será susceptible de recurso en vía incidental.

En el **artículo 58**, concordante con el antiguo 64, relativo a la 'habilitación excepcional de días y horas', se ha suprimido el número 3., que preveía el último día del plazo podían presentarse escritos fuera de las horas de despacho y hasta las 24 horas, en la forma que determinase el Ministro. Se conoce que, como buenos padres de familia, no quieren trasnochar y, como buenos sindicalistas, no quieren hacer horas extras.

En el **artículo 61**, concordante con el antiguo 67, relativo a la caducidad de trámites, se ha suprimido el párrafo que disponía que, cuando se tratase de plazos prorrogables, se admitirían los escritos si se presentaban antes o dentro del día en que se notificase el acto en que se tuviese por transcurrido el plazo.

El antiguo artículo 69-1, relativo al cómputo de los plazos, disponía, con carácter general, que los plazos se computarían siempre a partir del día siguiente al de la notificación o publicación del acto de que se tratase. Esta redacción podría dar lugar a la interpretación que, por ejemplo, un plazo de dos meses, cuando el acto había sido notificado el 24 de marzo vencía el 25 mayo.

El nuevo **artículo 63-1** salva el posible equívoco con la siguiente redacción:

'Los plazos expresados en días se contarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto o acuerdo de que se trate.'

José Arias Velasco

Los demás plazos se contarán a partir del día de la notificación o publicación del correspondiente acto.'

El número 5 del mismo artículo resuelve, con muy buen criterio, el problema de la posible disincronización entre los calendarios de días inhábiles en el domicilio del interesado y en la sede del tribunal:

'Cuando un día fuese hábil en el municipio o Comunidad Autónoma en que tenga su domicilio el interesado e inhábil en la sede del órgano económico-administrativo competente para el trámite de que se trate, o a la inversa, se considerará inhábil en todo caso.'

En el antiguo artículo 72 relativo a la

expedición de copias, se enumeraban los motivos por los que se podía denegar la expedición de copias certificadas de extremos concretos de la reclamación solicitadas por los interesados, entre los cuales figuraba *'por cualquier otro motivo suficiente'*, a juicio del Tribunal económico-administrativo', lo que equivalía a decir que se expedirían copias si al Tribunal le daba la gana.

El nuevo **artículo 66** restringe los motivos por los que se pueden denegar copias, pero mantiene la necesidad de que la expedición de la copia sea acordada por el Tribunal.

Es importante aclarar, sin embargo, que estas limitaciones se refieren a la expedición de copias certificadas. Obviamente, la expedición de copias simples de cualquier documento en período de alegaciones es un derecho que no se puede condicionar ni limitar sin producir indefensión. Otro tema es si es legítimo cobrar las fotocopias, según la bien conocida práctica del TEAR de Cataluña. Es posible que, a fin de evitar abusos, estuviese justificada la percepción de una tasa por la expedición de fotocopias de documentos contenidos en el expediente. Pero siempre que estuviese legalmente establecida como tal tasa. De otra manera, nos encontramos ante una exacción ilegal pura y dura.

El nuevo **artículo 68**, concordante con el antiguo 74, enumera los lugares donde puede tener lugar la presentación de documentos, entre los que se incluye las delegaciones del Gobierno.

El **artículo 73**, referente a la queja, continúa previniendo la posibilidad de que los interesados formulen queja contra defectos de tramitación, pero omite las normas de procedimiento que se contenían en el antiguo 79. Como quiera que el artículo 106 LGT tampoco contiene normas de procedimiento, no queda ninguna otra salida que aplicar las reglas del procedimiento general de la ley 30/92. Pero la solución dista de ser satisfactoria, porque estas reglas no son las más adecuadas para encauzar un procedimiento que, por su naturaleza debería ser sumario. Se ve que no les gusta que nos quejemos.

E S T U D I O S

El **artículo 86**, concordante con el antiguo 90, regula la diligencia por anuncio. La novedad es que el anuncio en el tablón de edictos del Ayuntamiento del último domicilio conocido del interesado se sustituirá por el anuncio en un tablón que, a este efecto, existirá en la secretaría y secretarías delegadas del tribunal. Todo sea por la patria y por la mayor comodidad de la Administración. Por el mismo precio, podían anunciarlo en el comedor de la casa del presidente del tribunal.

6- LA SUSPENSIÓN (CAPÍTULO VI DEL TÍTULO IV)

6.1. Reglas generales

Llegamos a la cuestión en que las modificaciones son más relevantes y tienen más importancia desde el punto de vista práctico: la suspensión. El nuevo reglamento desarrolla la materia en cuatro artículos, del 74 al 77, dedicados, respectivamente, a las reglas generales, a la suspensión automática, a la suspensión por el tribunal de los actos de contenido económico y a la suspensión de los actos sin contenido económico.

Se mantiene como regla general, según es tradicional, la de no suspensión de la ejecución por la interposición de la reclamación. Pero se admiten cinco supuestos o modalidades de suspensión:

- a) La suspensión automática, con determinadas garantías.
- b) La suspensión por el tribunal, con o sin garantía, de los actos de contenido económico.
- c) La suspensión por el tribunal sin garantía cuando se aprecie error aritmético, material o de hecho.
- d) La suspensión por el tribunal sin garantía de las sanciones.
- e) La suspensión por el tribunal de los actos administrativos que no tengan contenido económico.

Las modalidades a), b) y e), suspensión automática, suspensión por el tribunal de los actos de contenido económico y suspensión de los actos sin contenido económico son desarrolladas, respectivamente, en los artículos 75, 76 y 77.

La modalidad c) i d) suspensión sin garantía en los casos de error material y suspensión sin garantía de las sanciones pueden considerarse como submodalidades o particularidades de la modalidad b).

1000 Áreas Votantes

Respecto de la modalidad c), el artículo 74-3 se limita a decirnos que cuando el tribunal aprecie que, al dictar el acto impugnado se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, podrá suspender la ejecución del acto sin necesidad de garantía.

La modalidad d), suspensión de sanciones sin garantía, viene regulada en el artículo 77-4. Los supuestos en que procederá son aquellos en que se den los requisitos del artículo 81-4 de la ley general tributaria. Recordemos que estos son que la ejecución pueda afectar sustancialmente la capacidad productiva o de los servicios y del nivel de empleo de la actividad económica. La norma legal precisa que se entenderá que afecta sustancialmente cuando la sanción a garantizar exceda del 15% del patrimonio o de los fondos propios del sujeto pasivo. Ni la ley ni el reglamento nos aclaran:

a) Si cabe alegar y probar por otras vías que la meramente cuantitativa que la ejecución afecta a la capacidad productiva o al nivel de empleo.

b) Si para determinar el porcentaje del 15% ha de estarse exclusivamente a la relación entre sanción y capital o fondos propios, o procedería también la suspensión de la ejecución de la sanción cuando la total deuda tributaria excediese del 15%, aunque la sanción no llegase. La primera interpretación parece más acorde con la letra de la ley; la segunda con su espíritu.

Sí que se ha producido ya alguna resolución en el sentido de que, cuando el total de las sanciones impuestas con motivo de una misma actuación administrativa sobrepase el porcentaje del 15% de los fondos propios, procederá la suspensión sin garantía, aunque cada una de las sanciones, individualmente consideradas, no llegase a aquel porcentaje.

En cuanto a la tramitación, el artículo 74-4 se remite a las normas del artículo 76, es decir, las mismas que regulan la suspensión por el tribunal de los actos de contenido económico.

Digamos para cerrar este tema que la norma del artículo 81-3 LGT, que establece como regla general la no suspensión de la ejecución de las sanciones, es sospechosa de inconstitucionalidad, ya que según el artículo 138-2 de la ley 30/92, norma explícitamente inspirada en el principio de presunción de inocencia, las sanciones no son ejecutivas mientras no sean firmes en vía administrativa.

Dejando ahora de lado estas dos modalidades específicas de suspensión sin garantía, volvamos a las reglas generales del artículo 74, aplicables a todas las modalidades de suspensión.

Según el artículo 74-5, cuando se hubiese obtenido la suspensión en el recurso de reposición, se mantendrá en vía económico-administrativa. Aunque la normativa reguladora del recurso de reposición se remitía, en materia de sus-

E S T U D I O S

pensión, al artículo 81 del RPREA de 1981, que sólo admite la suspensión automática, se puede interpretar legítimamente que, a partir de la entrada en vigor del nuevo reglamento, la remisión ha de entenderse referida a éste; es decir, que durante la tramitación del recurso de reposición se puede solicitar y obtener la suspensión en cualquiera de las modalidades reguladas en el nuevo reglamento. No obstante, como la interpretación podría ser dudosa, en los casos en que el ciudadano contribuyente se proponga solicitar cualquier modalidad de suspensión diferente de la automática, es mejor, por si acaso, que prescinda del recurso de reposición.

El número 6 del precepto prevé el supuesto de que la reclamación no afecte a la totalidad de los conceptos que sean objeto de impugnación. En tal caso, la suspensión sólo afectará a los conceptos que sean objeto de impugnación, siempre que sea posible la liquidación separada. El reclamante quedará obligado a ingresar el resto en los plazos reglamentarios.

En cuanto a la cuantía de la caución (artículo 84-7) habrá de cubrir la deuda impugnada más los intereses de demora que se originen por la suspensión. Se suprime la necesidad de garantizar la sanción del 5% que el tribunal puede imponer en el caso de que aprecie temeridad en la reclamación.

La garantía tendrá duración indefinida en tanto no se resuelva la reclamación y podrá extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa. Por ello es aconsejable en la práctica, que ya en los avales inicialmente presentados cuando se inicie la vía económico-administrativa, se haga constar la extensión de la garantía a la vía contenciosa. De esta manera se ahorrará la engorrosa necesidad de tener que ampliar el aval cuando se llegue a los tribunales de justicia propiamente dicha.

En el aspecto temporal y esta es una novedad importante a diferencia del sistema anterior, en el que la solicitud de suspensión había de formularse, precisamente, en el momento de interponer la reclamación, a partir de ahora podrá solicitarse en cualquier momento durante la tramitación de la reclamación. Ello no obstante, si no se solicita en el momento de interponer la reclamación, la suspensión sólo podrá afectar a las actuaciones del procedimiento administrativo que se produzcan con posterioridad. Quiere decirse que si la solicitud de suspensión se produce después del vencimiento del plazo de ingreso, no dejará de devengarse el recargo de apremio.

Según el artículo 74-9, los actos que denieguen la solicitud de suspensión serán motivados. En otros tiempos, esta declaración de buenas intenciones habría significado, tal vez, una garantía. Hoy en día, cuando los ordenadores de los tribunales almacenan modelos de motivación denegatoria *prêt a porter*, que colocan al ciudadano como quien coloca una *banderilla* a un toro, la supuesta garantía no sirve para nada.

José Árcas Velasco

Las resoluciones de los TEAR que afecten a la suspensión de la ejecución serán comunicadas inmediatamente, incluso por medios informáticos, al órgano que dictó el acto y al órgano de recaudación. También se comunicará, en su caso, la interposición de recurso contencioso-administrativo y cualquier pronunciamiento administrativo o judicial que afecte a la ejecución del acto de que tenga conocimiento el tribunal. Bienvenidas sean estas normas, si de verdad, consiguen erradicar los frecuentes excesos de celo de los órganos de recaudación. Es posible que el hecho de que la suspensión automática se tramite ante el mismo órgano de recaudación contribuya también a esta finalidad.

El artículo 74-11 dispone que, cuando la ejecución del acto hubiese estado suspendida, una vez concluida la vía económico-administrativa, los órganos de recaudación no iniciarán o reanudarán las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo, *'siempre que la vigencia y eficacia de la caución se mantenga hasta entonces'*. Seguidamente añade: *'Si durante ese plazo el interesado comunicase a dicho órgano la interposición del recurso, con petición de suspensión y **ofrecimiento de caución para garantizar el pago de la deuda**, se mantendrá la paralización del procedimiento en tanto conserve su vigencia y eficacia la garantía aportada en vía administrativa'*.

Difícilmente se podría dar al precepto una redacción más confusa y contradictoria. Claro que, si como es aconsejable a partir de ahora, el aval inicialmente aportado en vía administrativa, se extendiese ya a la vía contenciosa, no ha de haber ningún problema.

Pero ¿qué pasa si el aval inicial no aludiese más que la vía económico-administrativa?. Del inciso del párrafo que acabo de leer parece deducirse que sería suficiente comunicar al órgano de recaudación la interposición del recurso contencioso con ofrecimiento de garantía, para mantener la paralización del procedimiento hasta que el tribunal resolviese la pieza de suspensión. Pero el inciso final, contradictoriamente, parece condicionar la paralización al hecho que mantenga su vigencia la garantía aportada en vía administrativa. Con lo que, la suspensión, si fuese acordada por el tribunal contencioso, llegaría demasiado tarde, cuando el interesado ya había incurrido en recargo de apremio y se habían podido llevar a cabo actos de ejecución.

Ramón Falcón y Tella, en un artículo publicado en los informes de la Asociación, mantiene la tesis que tanto bajo el reglamento de 1981 como bajo el actual, la suspensión debe entenderse preventivamente concedida, aunque no se ofrezca garantía, desde el momento mismo de la solicitud.

Mutatis mutandis, hemos de entender, que si, una vez concluida la vía económico-administrativa, se solicita en vía contenciosa el mantenimiento de la suspensión, ha de entenderse que la suspensión se mantiene hasta tanto no

E S T U D I O S

sea denegada por la Sala. De otro modo, se produciría una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al hacer posible la ejecución antes de que un tribunal de justicia propiamente dicha hubiera tenido ocasión de pronunciarse. Y esta es la solución que debe prevalecer frente a las contradicciones e incoherencias del texto reglamentario.

El nuevo artículo 74-13 dispone que la garantía será devuelta o liberada cuando se pague la deuda incluidos los recargos, intereses y costas, así como los intereses devengados durante la suspensión, o cuando se acuerde la anulación del acto. La norma prevé el supuesto de que se anulen recargos, intereses u otros elementos distintos de la cuota, en cuyo caso, la garantía seguirá afectada al pago de la deuda subsistente, pero podrá ser sustituida por otra que cubra solamente la nueva deuda.

6.2. *Suspensión automática (art. 75)*

La nueva regulación de la suspensión automática contiene una muy importante novedad: la suspensión no habrá de ser ya instada del tribunal, sino del órgano de recaudación competente, según el ámbito territorial del órgano inspector o gestor que haya dictado la liquidación. A la solicitud de suspensión deberán unirse:

- a) los documentos justificativos de la garantía constituida.
- b) copia de la reclamación económico-administrativa.
- c) copia del acto recurrido.

La solicitud puede formularse en cualquier momento, no necesariamente, al tiempo de interponerse la reclamación; pero, naturalmente, sólo producirá efectos desde el momento en que se instase. Por esta razón es aconsejable solicitarla antes del vencimiento del plazo de ingreso.

Las garantías admisibles para la suspensión automática son las mismas que en el reglamento de 1981: depósito en efectivo o en valores públicos; aval de entidad crediticia; o fianza personal de dos contribuyentes de reconocida solvencia; pero esta tercera modalidad sólo es admisible para débitos que no excedan de la cuantía de 250.000 pts.

Si la garantía aportada no es bastante, el órgano de recaudación concederá al interesado un plazo de diez días para subsanar los defectos. En tal caso, el órgano de recaudación debe resolver expresamente. El acuerdo expreso o la solicitud del interesado si la garantía se hubiese considerado suficiente, deberá comunicarse al tribunal. La resolución que deniegue la suspensión será recurrible ante el tribunal que esté conociendo de la reclamación económico-administrativa. Contra el acuerdo que dicte el tribunal cabe acudir directamente

José Arias Velasco

a la vía contencioso-administrativa. En materia de suspensión, afortunadamente, ya no hay recurso de alzada ante el TEAC, que era el recurso más inútil de todos los recursos que *es fan i es desfan*, porque no existe memoria de que nunca se haya estimado ninguno.

6.3. Suspensión por el tribunal (art. 76)

En desarrollo del artículo 22-2 de real decreto legislativo 2795/1980, en su redacción establecida por la ley 25/1995, el nuevo reglamento regula la que pudiéramos denominar suspensión «discrecional» por el Tribunal, por oposición a la suspensión automática del artículo 75.

Pongo entre comillas el término 'discrecional', que no aparece en el texto legal ni en el reglamentario, para significar que el tribunal goza de un cierto margen de apreciación o valoración de las circunstancias en las que puede basar su decisión de suspender o no suspender o bien la de suspender con garantía o sin garantía. Este margen de 'discrecionalidad' ¿siempre entre comillas no supone ni que puedan adoptarse resoluciones inmotivadas ni que las decisiones que se adopten dejen de ser fiscalizables en vía contencioso-administrativa.

Aunando las normas de los números 1 y 2 del artículo 76, los requisitos necesarios para acudir a esta vía de suspensión ante el tribunal son:

- a) Que el interesado no pueda aportar las garantías exigidas para la suspensión automática.
- b) Que se justifique que la ejecución causaría perjuicios de difícil o imposible reparación.
- c) Que se ofrezca garantía suficiente de cualquier tipo. Ello no obstante, se prevé la posibilidad de suspensión sin garantía '*si se aprecian los referidos perjuicios*'.

El reglamento incurre en una omisión clamorosa, al no determinar los supuestos en que cabe la suspensión sin garantía, incumpliendo el mandato de la ley 25/95, que dice expresamente:

*'Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, el tribunal podrá decretar la suspensión, **previa prestación o no de garantías según se determine reglamentariamente** si la ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación'*.

E S T U D I O S

Claro que esta omisión no queda salvada por el hecho que el reglamento haga referencia a los supuestos de suspensión sin garantía en los casos, que ya hemos visto, de error material o de las sanciones en determinados casos, porque estos supuestos ya estaban en la ley 25/95. Entiendo que habría de proceder la suspensión sin garantía, como mínimo en dos supuestos:

a) Cuando en la reclamación se invocase fundamentadamente vulneración de derechos constitucionales o otra causa de nulidad de pleno derecho.

b) Cuando el tribunal apreciase '*fumus boni iuris*'.

En cuanto a la forma de la solicitud de suspensión, no puede formularse, como era práctica usual hasta ahora, mediante otrosí en el escrito de reclamación, sino que ha de hacerse en escrito separado.

En la solicitud de suspensión:

1) Se efectuarán las alegaciones oportunas para acreditar que concurren los requisitos arriba indicados y se acompañarán los documentos que lo acrediten. No se podrá pedir la apertura de período de prueba. La petición en este sentido se tendrá por no hecha.

¿Cómo se acreditan los requisitos? Entiendo que la imposibilidad de aportar garantía de aval se puede acreditar mediante cartas bancarias de denegación. En cuanto a los perjuicios de difícil o imposible reparación, si se invoca por ejemplo, que la ejecución podría poner en peligro la supervivencia de una empresa, un medio idóneo podría ser el balance de la empresa, solo o acompañado de un informe de auditoría sobre la previsible evolución de la tesorería; si se invoca que la ejecución podría privar a una persona física, de sus medios de subsistencia o de su vivienda personal, podría acreditarse mediante las declaraciones de renta y de patrimonio o la declaración de no ser contribuyente por patrimonio acompañada de una relación de los bienes poseídos. Hemos de suponer que la práctica de los tribunales y la jurisprudencia acabarán por darnos criterios más precisos.

2) Se indicarán en párrafos separados y diferenciados la naturaleza, características, avalúo, descripción jurídica y, según proceda, descripción física, técnica, económica y contable de la garantía que se ofrezca, con el suficiente detalle para que pueda ser examinada y, en su caso, constituida sin ulteriores aclaraciones, modificaciones o ampliaciones.

3) Deberán adjuntarse los documentos que fundamenten lo indicado por el interesado, y en especial una valoración de los bienes ofrecidos en garantía efectuada por empresas o profesionales especializados e independientes.

Jose Armas Velasco

Hemos de entender que la valoración, no es requisito *sine qua non*. Sería absurdo exigir valoración por expertos independientes cuando la garantía que se ofrece es, por ejemplo, la pignoración de valores cotizados en bolsa o hipoteca de inmuebles cuyo valor catastral sea superior a la deuda garantizada.

4) Si el interesado no ofreciese garantía alguna, lo indicará expresamente así. Los redactores del reglamento hacen gala de su poder deductivo, cuando añaden: '*No obstante, cuando en la solicitud no se indiquen las garantías ofrecidas, el tribunal entenderá que no se ofrece garantía alguna.*' Elemental, querido Watson.

El trámite siguiente es la decisión del Tribunal sobre la admisión o inadmisión a trámite. La solicitud será inadmitida cuando:

- a) No se identifique el acto que pretende suspenderse.
- b) No contenga alegaciones o éstas no se refieran a la concurrencia de los requisitos legales.
- c) '*No se adjunte documento alguno en acreditación de lo alegado o los que adjuntase no se refirieran a tal acreditación.*'

Oiga, y si los hechos que alego son notorios o son ya conocidos por la Administración, ¿por qué he de adjuntar *documento alguno*? Si no les das papeles, no se quedan contentos, estos hijos de Kafka.

d) Cuando de las alegaciones y documentos presentados resulte manifiesto, a juicio del Tribunal, que no concurren los requisitos legales, o que la garantía ofrecida es insuficiente o inadecuada y no cupiese otorgar la suspensión sin ella.

El acuerdo que inadmita a trámite debe ser motivado y se notificará al solicitante. No cabe ulterior recurso administrativo contra él. Por lo tanto, es directamente recurrible en vía contenciosa.

El acuerdo que admita a trámite no hace falta que sea notificado. Su efecto es dejar en suspenso el procedimiento desde el día de la presentación de la solicitud hasta el día de la resolución de esta. A este efecto, será comunicado al órgano de recaudación.

Admitida a trámite la solicitud, el tribunal:

- a) Podrá requerir del interesado que acredite, aclare o complete cualquiera de los extremos indicados en la solicitud o documentos adjuntos, en un plazo no inferior a diez días.

E S T U D I O S

b) Solicitará del órgano de recaudación que informe sobre la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas. El órgano de recaudación, a su vez, podrá solicitar informe a los servicios jurídicos correspondientes sobre la suficiencia jurídica de la garantía.

Cumplimentados, en su caso, los trámites anteriores, el tribunal dictará resolución motivada otorgando o denegando la suspensión. Esta resolución es recurrible en vía administrativa, sino directamente en vía contenciosa.

La resolución que otorgue la suspensión se entenderá dictada bajo la condición suspensiva de que el órgano de recaudación, a cuya disposición debe quedar constituida la garantía, dicte acuerdo expreso declarando conforme la garantía. Los efectos se retrotraen al día de presentación de la solicitud.

El artículo 76-12 detalla los supuestos en los que puede denegarse la suspensión:

- a) Cuando no concurren los requisitos legales o no resulten acreditados.
- b) Cuando, *siendo necesarias*, las garantías ofrecidas fuesen jurídica o económicamente insuficientes para acreditar la efectividad del acto de suspensión.

Lo que no aclara este precepto ni ningún otro, como ya hemos visto, es cuándo son necesarias o mejor dicho, cuando no son necesarias. Mucho nos tememos que la suspensión sin garantía se quedará en figura ornamental para enseñar a los forasteros, como en algunas ciudades de provincias enseñan la fachada del Ayuntamiento.

Por último el artículo 76-13 dispone una especie de *clausula rebus sic stantibus* o condición resolutoria tácita del acto de concesión de la suspensión. Si en cualquier momento el tribunal aprecia que han de dejarse de cumplir los requisitos de la suspensión o que las garantías han dejado de ser suficientes, podrá, previa audiencia del interesado, volverse atrás y dejar sin efecto la suspensión o bien acordar la modificación o la ampliación de las garantías. Pues, qué bien, qué seguridad jurídica.

6.4. Suspensión de actos administrativos que no tengan contenido económico (art.77)

El artículo 77 regula la suspensión de los actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida. El propio precepto reglamentario pone como ejemplos los requerimientos de información o los acuerdos que impongan sanciones no pecuniarias. En estos casos se podrá conceder la suspensión, obviamente sin garantía, cuando se justifique que la ejecución puede causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

José Abus Velasco

El procedimiento se remite a las norma del artículo 76. Como especialidad se indica únicamente que la resolución podrá ordenar la adopción de las medidas cautelares que sean necesarias para asegurar la protección del interés público y la eficacia de la resolución impugnada.

7- PROCEDIMIENTO EN ÚNICA O PRIMERA INSTANCIA (TÍTULO V)

El nuevo **artículo 88-1**, concordante con el antiguo 92, precisa que en el escrito de interposición debe de identificarse con precisión el acto que se pretende impugnar, acompañando además siempre que sea posible fotocopia del documento o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto.

Este requisito formal de acompañar fotocopia del acto impugnado se venía ya exigiendo en la práctica de los tribunales, aunque hasta ahora carecía de apoyo reglamentario expreso.

En el supuesto de que se formulen alegaciones de inmediato, con renuncia expresa o tácita al trámite de alegaciones, podrán no ya sólo acompañarse documentos probatorios, sino también proponerse pruebas.

El nuevo **artículo 89-4** previene el supuesto, no contemplado por el reglamento anterior, de que la reclamación fuese presentada por el interesado en la oficina que dictó el acto recurrido. En tal caso, la oficina, dentro del plazo de quince días, deberá remitir al tribunal el escrito de interposición, junto con el expediente, actuaciones y, en su caso, informe.

El antiguo artículo 93-4 preveía que, en el caso de que, requerido el expediente por el tribunal, éste no se remitiese en plazo, procedería un segundo requerimiento. El **artículo 89-5** dispone que si el expediente no es remitido en plazo que ahora es de quince días en lugar de diez, la reclamación seguirá su curso con los antecedentes de que disponga el tribunal y, en su caso, con los que aporte el interesado.

Esta previsión es desarrollada en el nuevo **artículo 91**, en el que se dispone que la secretaría pondrá de manifiesto el expediente y concederá un plazo de veinte días para que todos los que estén personados en el procedimiento puedan aportar antecedentes. Transcurrido este plazo, se abre un nuevo plazo de diez días, durante los cuales los interesados podrán examinar las actuaciones y formular el escrito de alegaciones, acompañando los documentos pertinentes, y proponiendo prueba en su caso.

El número 2 de este artículo 91 dispone que el tribunal, al dictar resolución, apreciará en derecho la trascendencia y efectos que haya de atribuirse a la falta de expediente de gestión, o a las deficiencias que en él se hayan observado.

E S T U D I O S

El antiguo artículo 95-3 establecía reglas detalladas para la aportación de documentos cuando no estuvieran en poder o a la disposición de los interesados. El nuevo **artículo 90-3** sustituye estas reglas por la genérica previsión de que, al presentar el escrito de alegaciones los interesados podrán acompañar los documentos que estimen pertinentes y proponer pruebas, según se establece en el artículo 94 de este reglamento.

El **artículo 93-1** regula un supuesto que no aparecía previsto en el reglamento anterior: que del propio escrito de interposición de la reclamación o de los datos y antecedentes aportados por el interesado resultase la incompetencia del tribunal, la extemporaneidad de la reclamación o cualquier otro motivo de inadmisión. En este caso, podrá sustanciarse el procedimiento sin necesidad de recabar el expediente de gestión.

Un segundo caso de resolución sin necesidad de expediente de gestión es el previsto en el nº 2 del mismo artículo según el que podrán remitirse las actuaciones al vocal ponente cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición de la reclamación o de los documentos adjuntados por el interesado resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o estos puedan tenerse por ciertos sin necesidad de examinar las actuaciones de gestión, y, en consecuencia pueda dictarse resolución **cualquiera que sea el sentido de esta**'.

Bienvenida sea esta medida de simplificación, que permite obviar trámites innecesarios cuando de la documentación aportada por el interesado se deduce claramente que la resolución debe ser favorable. Pero, en cambio, puede dudarse de la ortodoxia de la norma en la medida que permite también hacer recaer una resolución desestimatoria sin previo trámite de audiencia.

El nuevo **artículo 101**, concordante con el anterior 105, referente al contenido de las resoluciones, elimina el anacrónico formulismo de que los párrafos habían de encabezarse por las palabras mágicas '*resultando*' y '*considerando*'. Por cierto que Josep Pla llamaba genéricamente a los juristas '*la gent del considerando*'.

El precepto especifica los posibles pronunciamientos del fallo, que pueden ser:

- a) Inadmisibilidad.
- b) Estimación total o parcial.
- c) Desestimación.
- d) Archivo de las actuaciones.

El nuevo **artículo 104-1**, relativo a los efectos de la falta de resolución, reproduce el texto del antiguo 101-1:

José Arias Velasco

'Transcurrido el plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa en cualquiera de sus instancias, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en que debe entenderse desestimada.'

Sorprende que se haya mantenido en la redacción actual el inciso remarcado, ya que, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de enero de 1986, que declaró que no puede calificarse de razonable ninguna interpretación que premie la inactividad de la Administración colocándola en mejor situación que si hubiese cumplido su deber de resolver, son numerosas las decisiones jurisprudenciales que han resuelto que, en los casos de silencio administrativo negativo, los plazos de interposición del recurso pertinente no corren en perjuicio del interesado.

En el nuevo **artículo 118**, concordante con el antiguo 123, relativo a la impugnación de actuaciones de retención, se incluye un nuevo número 6, en el que se dispone que la reclamación interpuesta contra un acto de retención englobará a todos los actos de retención anteriores que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de las reclamación.

8-. RECURSOS (TÍTULO VI)

El antiguo artículo 129-2 preveía la posibilidad de recurrir en alzada ante el TEAC las resoluciones de cuestiones incidentales que pusiesen fin a reclamaciones susceptibles de alzada. El nuevo **artículo 119-2** dispone expresamente que las resoluciones de cuestiones incidentales no serán susceptibles de alzada, lo que significa que son directamente recurribles en vía contenciosa.

Según los antiguos artículos 131 a 132, el recurso de alzada ante el TEAC podía presentarse indistintamente en la secretaría de este o en la del tribunal contra la resolución del que se recurría. De acuerdo con los nuevos **artículos 121 i 122**, el recurso se presentará, precisamente ante el Tribunal Regional o Local, que remitirá las actuaciones al Central.



Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LAS PLUSVALÍAS OBTENIDAS EN ESPAÑA POR NO RESIDENTES SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Ángel Baena Aguilar

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

SUMARIO.

1- ANÁLISIS DEL DERECHO POSITIVO.

2- JUICIO CRÍTICO.

1- ANÁLISIS DEL DERECHO POSITIVO

Tras las novedades normativas aparecidas durante el mes de diciembre de 1996 en la fiscalidad española, a algunos inversores extranjeros -individuos y personas jurídicas- se les han planteado dudas razonables acerca de si las plusvalías que obtengan en territorio español disfrutan de los llamados coeficientes de abatimiento (para mayor precisión, los llamaremos coeficientes de reducción, por oposición al otro método de corrección de la depreciación monetaria conocido en nuestro Ordenamiento, los coeficientes de actualización del valor de adquisición). Las modificaciones legislativas acaecidas durante los últimos años en esta materia han propiciado una notable confusión; para superarla, creemos de interés hacer un breve repaso de las últimas disposiciones legales que han incidido en el tema, ordenándolas cronológicamente en cuatro momentos:

1º El art.18.3 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, en su redacción originaria (la única que ha tenido, hasta el momento) dispone que «respecto de las personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente la determinación de los incrementos de patrimonio se realizará aplicando, a cada alteración patrimonial que se produzca, las normas que correspondan de los artículos 44 a 49 de esta Ley, con excepción de lo previsto en el párrafo segundo del apartado uno y en el apartado cuatro del artículo 44». En el momento de la redacción de este precepto, los coeficientes reductores se encuentran en el art.45.2 de la Ley 18/1991, luego es claro que los mismos resultan de aplicación a personas físicas no residentes sin establecimiento permanente.

E S T U D I O S

En realidad, la aplicación de las normas de la obligación personal para la determinación de la base imponible de las plusvalías por obligación real sin establecimiento ha sido una constante desde la Ley 5/1983, de 29 de junio, tanto para personas físicas como para Sociedades: su art.17.3 remitía expresamente al respectivo régimen general de su obligación personal (en los años en que hablamos, téngase en cuenta que la remisión a la obligación personal en el Impuesto sobre Sociedades suponía ignorar cualquier tipo de corrección de las plusvalías por razón de la inflación). Esta es la situación hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades: el único método de corrección aplicable es de los coeficientes reductores, y sólo pueden aplicarlo personas físicas sin establecimiento permanente (las plusvalías mediante establecimiento, tanto de personas físicas como jurídicas, tampoco tenían derecho a corrección alguna, dado su carácter empresarial y la remisión a la obligación personal).

2º El art.56.4 de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que tratándose de incrementos de patrimonio obtenidos por sujetos por obligación real sin establecimiento, «la base imponible se determinará por diferencia entre el valor de la transmisión del elemento de que se trate y su valor de adquisición. Cuando el incremento de patrimonio provenga de una adquisición a título lucrativo su importe será el valor normal de mercado del elemento adquirido».

El precepto transcrito parece seguir rechazando, por omisión, la aplicación de cualquier método de corrección de la inflación; lo cual resulta curioso, porque en este momento ya sí existe un régimen de actualización de los valores de adquisición en el régimen general (art.15.11 Ley 43/1995). Pero la Disposición Adicional 7ª de la misma Ley 43/1995 va más allá que su articulado y ordena que «la tributación de los incrementos de patrimonio en la obligación real de contribuir se regirá por lo dispuesto en el artículo 18 apartado 3 de la Ley 18/1991 (...) no siendo de aplicación, en cualquier caso, las reglas previstas en el artículo 45 apartado 2 de la mencionada ley». Se corrobora, por tanto, la conclusión anterior, puesto que a la fecha de promulgación de la Ley 43/1995 (27 de diciembre de 1995) en el art.45.2 de la Ley del IRPF se contenían los coeficientes reductores.

La situación a 1 de enero de 1996 es que el régimen de determinación de los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente es idéntico para personas físicas y jurídicas, salvo por la importante diferencia de que las personas jurídicas no tienen derecho a aplicar coeficientes reductores (ni, en realidad, ningún método para la corrección de la inflación). La conclusión puede parecer injusta y posiblemente lo es, si tenemos en cuenta que estos sujetos pasivos no han tenido tradicionalmente acceso a las sucesivas actualizaciones de balances; pero del examen del Derecho positivo vigente entonces no puede extraerse, a mi juicio, otra conclusión diferente.

Regimen de plusvalías

3º El tema se complica por el hecho de que los arts.6 y 7 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, elimina toda referencia a los coeficientes reductores en los arts. 44 a 49 de la Ley del IRPF, estableciendo su art. 13 el siguiente régimen para los elementos patrimoniales adquiridos antes del 8 de junio de 1996, en una Disposición Transitoria (la Octava) que añade a la Ley 18/1991:

a) Si los elementos se transmiten durante 1996, se les aplican las normas vigentes a 1 de enero de 1996, pero doblando los coeficientes y dividiendo a la mitad la antigüedad necesaria para la lograr la exención.

b) Si se transmiten a partir del 1 de enero de 1997, se aplica al incremento la Ley reformada; pero si son irregulares, hay derecho a la reducción y, en su caso, a la exención, con los nuevos coeficientes y períodos de permanencia, computando ambos hasta el 31 de diciembre de 1996.

En consecuencia, en el art. 45.2 de la Ley del IRPF, desde el 8 de junio de 1996, ya no están los coeficientes reductores; y el único método de corrección de la inflación contemplado en los arts. 44 a 49 de la misma Ley es, desde esa fecha, el de actualización del valor de adquisición (art. 46.2).

Parece claro, al menos para personas físicas, que el régimen de la Disposición Transitoria 8ª de la Ley 18/1991 resulta aplicable, puesto que así lo dice el precepto literalmente, a los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de elementos patrimoniales no afectos a una actividad empresarial o profesional. En mi opinión, la referencia a la afectación del elemento patrimonial no tiene significación alguna en la obligación real sin establecimiento permanente, donde el régimen de los incrementos de patrimonio ha sido siempre el propio de los elementos no afectos. Es decir, una vez que no existe establecimiento permanente, la afectación o no del elemento a una actividad empresarial o profesional es indiferente.

En conclusión, respecto de personas físicas no es necesario modificar la redacción del art.18.3 de la Ley 18/1991, porque la Disp. Transitoria 8ª deja claro que su régimen resulta de aplicación a individuos no residentes sin establecimiento permanente¹. Cuestión distinta siguen siendo las personas jurídicas, pues la Disp. Adicional 7ª de la Ley 43/1995 excluyó expresamente la aplicación de coeficientes reductores; luego no tiene sentido, a falta de norma expresa, aplicarles el régimen previsto en la Disp. Transitoria 8ª de la Ley del IRPF.

1 Apunta LOPEZ RODRÍGUEZ, J.: "Plusvalías del no residente sin establecimiento permanente tras el Real Decreto-Ley 7/1996", Revista Praxis Fiscal, 1996, Tomo II, pág. 653, que el régimen transitorio del Decreto-Ley no es aplicable respecto de no residentes sin establecimiento para las transmisiones realizadas entre el 1 de enero y el 8 de junio de 1996, puesto que el Decreto-Ley carece de efecto retroactivo. En efecto, el régimen transitorio para no residentes sin establecimiento permanente sólo resulta aplicable a las transmisiones realizadas a partir del 8 de junio de 1996.

E S T U D I O S

4º Por último (hasta el momento), el art.59 de la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado, modifica la redacción de la Disp. Adicional 7ª de la Ley 43/1995, manteniendo el contenido original pero suprimiendo la exclusión del art.45.2 de la Ley 18/1991; es decir, los sujetos pasivos por la obligación real sin establecimiento del Impuesto sobre Sociedades calcularán sus incrementos de patrimonio según lo dispuesto en el art.18.3 de la Ley del IRPF.

Para interpretar correctamente el sentido de este art.59 de la Ley de Presupuestos para 1997 hay que atender, sobre todo, a la redacción de las distintas normas en juego a la fecha de promulgación de la Ley 12/1996 (30 de diciembre de 1996). A esta fecha, el art.45.2 de la Ley 18/1991 ya no contiene los coeficientes reductores, por lo que no cabe interpretar la supresión de su exclusión como un deseo, por parte del legislador, de aplicar dichos coeficientes reductores a las personas jurídicas no residentes. A mi juicio, lo que pretende la Ley de Presupuestos es aplicar a las plusvalías de las Entidades todo el régimen de las personas físicas (ya no hay razón, insisto, para mantener la exclusión del art. 45.2, puesto que éste ya no regula los coeficientes reductores), pero tan sólo ad futurum, es decir, con coeficientes de actualización del valor de adquisición y sin el régimen transitorio (que es donde subsisten los coeficientes reductores). Para no ser así, el legislador, al calibrar la supresión de la referencia al art. 45.2 de la Ley del IRPF, debería haber ordenado la extensión del régimen transitorio (Disp. Transitoria 8ª Ley 18/1991) a la obligación real en el Impuesto sobre Sociedades, y lo cierto es que no lo hizo.

Con ello, la normativa sobre plusvalías sin establecimiento del Impuesto sobre Sociedades mantiene la remisión al IRPF iniciada por la Ley 43/1995, con una clara doble intención: por un lado, la de distanciarse del régimen general del Impuesto sobre Sociedades (cuya aplicación sería ilógica -piénsese en el coeficiente corrector en función de las fuentes de financiación de la Entidad-); y, del otro, la de inaplicar los coeficientes reductores, que de este modo resultan derecho exclusivo de las personas físicas. No obstante, la Ley 12/1996 rectifica la omisión inicial de la Ley 43/1995, que negaba a las Entidades no residentes la aplicación de los coeficientes de actualización. En el ámbito comunitario, podría alegarse la doctrina del Tribunal de Justicia de Luxemburgo sobre no discriminación por razón de la nacionalidad/residencia, dado que en las plusvalías obtenidas durante 1996 las Sociedades residentes pudieron aplicar coeficientes de actualización, y las Sociedades no residentes no.

El resultado, pese a la remisión formal o aparente del Impuesto sobre Sociedades al IRPF, es que se aplica a las Entidades no residentes sin establecimiento (mientras subsista el régimen transitorio en el IRPF) un régimen materialmente más parecido a la obligación personal del Impuesto sobre Sociedades (sólo coeficientes de actualización del valor de adquisición) que a la obligación real del IRPF. Pero nótese que la aplicación del mismo método corrector de la inflación (cuando ha existido) de la obligación personal a la

Ángel Boero Aguilar

obligación real del Impuesto sobre Sociedades ha venido siendo una constante desde 1983, pese a la unificación -en otras tantas materias- de las dos obligaciones reales sobre la renta.

2- JUICIO CRÍTICO.

Hasta aquí el examen de la normativa vigente y el resultado de su interpretación conforme los criterios del art. 3 del Código Civil. Ahora bien, con arreglo a una interpretación principalista, basada en la capacidad económica, podría repugnar la conclusión de que las Entidades no residentes sin establecimiento permanente, que lógicamente no han tenido nunca derecho a una actualización de balances, no han gozado tampoco, hasta el 1 de enero de 1997, de ningún método de corrección de la depreciación monetaria; pues el principio de capacidad contributiva inclinaría a prohibir el gravamen de plusvalías (rentas, al fin y al cabo) ficticias. No obstante, la cuestión no ha obtenido un eco excesivo, hasta ahora, en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional. Véase al respecto la elástica STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 6º), según la cual el principio de capacidad económica no exige correcciones monetarias, salvo que la erosión inflacionaria sea de tal grado que haga ficticia o inexistente la capacidad económica; tan sólo en situaciones extremas su ignorancia podría dar lugar a una tributación irracional y arbitraria que resultaría inconstitucional.

Aunque no cabe, por supuesto, rechazar cualquier posibilidad impugnatoria con fundamento en la citada Sentencia (demostrando el grado de la «erosión inflacionaria», mediante la cuantificación del porcentaje de la plusvalía total de carácter meramente nominal), tampoco es desdeñable la fuerza expansiva que pueda tener el voto particular del Magistrado RODRIGUEZ BEREJO (a mi entender, certero) a la mencionada Sentencia, en el que concluye que si la capacidad económica expresada por el hecho imponible es el incremento real del valor del bien, la corrección monetaria es un elemento esencial para la determinación del mismo.

Adviértase además que el argumento clásico de la obligación real, según el cual las consideraciones de capacidad económica no tienen sentido en impuestos reales y objetivos, no es válido o resulta insuficiente, puesto que el pronunciamiento del Tribunal Constitucional versa precisamente sobre un impuesto (el antiguo Arbitrio Municipal sobre Plusvalías) de indiscutible naturaleza real y objetiva, y reconoce que incluso en un impuesto como éste el gravamen de una capacidad económica ficticia o inexistente puede resultar inconstitucional. Es de esperar que las contundentes críticas efectuadas por la doctrina a la actual regulación del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (arts. 105 y ss de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales), por el mismo motivo aquí denunciado, tenga un pronto reflejo en nuestra jurisprudencia contencioso-administrativa y contribuya a dar cuerpo y vigencia a un estado de opinión, a mi juicio, incontestable.

Revista
Técnica
Tributaria

Ignacio Escofet Lügstenmann

LAS CUENTAS EN PARTICIPACIÓN Y SU TRATAMIENTO CONTABLE-FISCAL

Ignacio Escofet Lügstenmann

Ldo. en CC. Económicas y Empresariales.

Miembro de la AEDAF.

CONTENIDO

1- INTRODUCCIÓN.

1.1. Concepto.

1.1.1. Partícipe Gestor.

1.1.2. Partícipe no Gestor.

1.2. Características Básicas del contrato en cuenta en participación.

1.3. Ventajas e inconvenientes de la cuenta en participación.

2- CONSIDERACIONES JURÍDICO FORMALES.

3- OPERATIVA CONTABLE.

4- FISCALIDAD DE LAS CUENTAS EN PARTICIPACIÓN.

4.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (I.T.P.) y Actos Jurídicos Documentados (A.J.D.).

4.2. Impuesto de Actividades Económicas.

4.3. Imposición directa anterior a la Ley 43/95: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) e Impuesto sobre Sociedades (I.S.).

4.4. Imposición directa a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995.

5- BIBLIOGRAFÍA.

E S T U D I O S

1- INTRODUCCIÓN.

1.1. Concepto.

El contrato de cuenta en participación es aquél por el cual una o varias personas, ya sean físicas o jurídicas, se comprometen a efectuar una aportación de efectivo, bienes o derechos, a favor de un comerciante, quien integrará tales aportaciones en su patrimonio empresarial con el objeto de explotarlos en una actividad mercantil, de tal forma que los resultados de ésta se repartan entre los partícipes según las condiciones estipuladas previamente. Por lo tanto, este tipo de contrato vincula a un "gestor", que se obliga a llevar a cabo una actividad comercial o industrial, con otro u otros "partícipes no gestores", quienes entregan al primero bienes y derechos para realizar tal actividad y que tendrán derecho a parte del beneficio en la proporción que hubiesen acordado en el contrato de participación.

Resulta difícil remontarse a los inicios del contrato de cuenta en participación, así como estudiar el alcance de su uso por los comerciantes, debido a la escasez de registros y estadísticas oficiales al respecto. Además, este tipo de contrato, y a diferencia del contrato de sociedad, ha sido poco regulado por la legislación mercantil y fiscal, lo que no significa que sea una modalidad de contratación mercantil marginal o poco útil, puesto que, como veremos, las cuentas en participación son una opción muy interesante para los empresarios que deseen colaborar en determinados negocios.

En su aspecto jurídico, el contrato de cuenta en participación viene regulado en el Título II del Código de Comercio como un contrato mercantil especial. Su desarrollo normativo es escaso, ya que el Código de Comercio le destina únicamente cinco artículos (del 239 hasta el 243, ambos inclusive). Por ello, esta modalidad contractual permite gran autonomía de la voluntad de las partes a la hora de pactar las condiciones por las que se regirá la participación. En la práctica, la voluntad contractual sólo tiene por límite a «las leyes, la moral y el orden público» (Art. 1255 del Código Civil). Por otra parte, esta parca regulación legal obliga a buscar normas subsidiarias que cubran las lagunas jurídicas que puedan plantearse. A este respecto, la doctrina viene considerando que, siempre con carácter subsidiario, será de aplicación la normativa de sociedades, puesto que la naturaleza de las cuentas en participación es esencialmente societaria (en este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1992).

La definición formal de la cuenta en participación la encontramos en el Art. 239 del Código de Comercio, cuando dice que «podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen». Sin embargo, pese a la dic-

ción legal, lo más frecuente es que la participación sea unilateral, no siendo preciso que los contratantes participen los unos en las operaciones de los otros.

Debemos destacar que intervienen dos tipos de partícipes en este contrato:

1.1.1. Partícipe gestor:

Es el obligado a gestionar el negocio y a llevar la administración del mismo, rindiendo cuentas una vez realizadas las operaciones objeto de la asociación y a practicar la liquidación del negocio.

1.1.2. Partícipe no gestor:

Son el resto de partícipes (uno o varios) que aportan capital, pero que no se obligan a una gestión del negocio, siendo, consecuentemente, una figura pasiva.

1.2. Características básicas del contrato de cuenta en participación

a) Al partícipe no gestor le afectan tanto las ganancias como las pérdidas, y de forma proporcional (según lo pactado contractualmente). En este último supuesto, responderá exclusivamente hasta el importe de su aportación, puesto que, como veremos, no es responsable de la administración del negocio frente a terceros.

b) La cuenta en participación carece de personalidad jurídica, en la medida que es una mera relación contractual, siendo el responsable del negocio frente a terceros el partícipe gestor. El Art. 241 del Código de Comercio se refiere a esto cuando dice que en los negocios en participación «no se podrá adoptar una razón comercial común a todos los partícipes, ni usar de más crédito directo que el del comerciante que las hace y dirige en su nombre y bajo su responsabilidad individual.»

c) Los contratos de cuenta en participación no están sujetos a ninguna solemnidad, de acuerdo con el Art. 240 del Código de Comercio. Es decir, pueden contraerse privadamente de palabra o por escrito, no siendo obligada la escritura pública al no surtir efectos frente a terceros.

d) «Los que contraten con el comerciante sólo tendrán acción contra él, y no contra los demás interesados» (partícipes no gestores). Asimismo, éstos tampoco tendrán acción «contra el tercero que contrató con el gestor, a no ser que éste les ceda formalmente sus derechos» (Art. 242 del Código de Comercio). Es decir, el gestor responderá personal e ilimitadamente con su patrimonio cuando el negocio genere pérdidas, mientras que el cuenta partícipe no gestor responderá hasta el importe de su aportación, si no se pacta lo contrario.

E S T U D I O S

e) El partícipe gestor será el responsable de liquidar el negocio en común cuando finalicen sus operaciones y, además, «rendirá cuenta justificada de sus resultados» ante los demás partícipes (Art. 243).

1.3. Ventajas e inconvenientes de la cuenta en participación.

Si bien resulta complejo normalizar las ventajas e inconvenientes de la cuenta en participación, intentaremos ser lo más objetivos posible.

Dentro de los puntos argumentados a favor de esta modalidad contractual, destacaríamos las siguientes:

a) La simplicidad, pues no debe cumplir ninguna legalidad para su formalización (evita los formalismos de la persona jurídica).

b) Su carácter oculto, puesto que la identidad del partícipe no gestor no se revela ante terceros (no consta en ningún registro público). Si bien este hecho había sido importante en los inicios de la cuenta en participación, hay que resaltar que hoy en día es frecuente que el partícipe se dé a conocer frente a terceros con el fin de aumentar el crédito del gestor. No obstante, sí que es habitual mantener esta figura en el anonimato en la comercialización de determinados artículos, como por ejemplo en las piedras preciosas.

c) Es una modalidad de contratación barata, puesto que, como hemos señalado, no requiere la intervención de Federatario Público ni inscripción registral (no es un acto susceptible de registro).

d) Su actual regulación a nivel contable, puesto que el Plan General de Contabilidad de 1990 dedica unas cuentas específicas para contabilizar las operaciones propias de las cuentas en participación.

Por otra parte, dentro de los inconvenientes resaltaríamos los que siguen:

a) Posibilidad de confundirse con un contrato de préstamo o con un arrendamiento de servicios con participación en resultados, si no se concreta claramente su naturaleza.

b) Escasa regulación mercantil y fiscal, lo que conlleva lagunas a nivel jurídico.

2- CONSIDERACIONES JURÍDICO-FORMALES.

Podemos considerar que el contrato de cuenta en participación es de naturaleza estrictamente mercantil, ateniéndonos a los siguientes criterios (según José R. Cano en *Manual Práctico de Contratación Mercantil*):

- 1º Estar regulado en el Código de Comercio (carácter objetivo del mismo).
- 2º El gestor es un comerciante y dedica su actividad al comercio.
- 3º Se busca la obtención de un lucro repartible entre el gestor y los partícipes.»

Desde un punto de vista práctico y como señalábamos anteriormente, el Art. 240 del Código de Comercio permite la libertad de forma a la hora de formalizar el contrato de cuenta en participación, cuando dice que «las cuentas en participación no estarán sujetas en su formación a ninguna solemnidad, pudiendo contraerse privadamente de palabra o por escrito, y probándose su existencia por cualquiera de los medios reconocidos en Derecho, conforme a lo dispuesto en el Art. 51». Por tanto, y a tenor del contenido de este artículo, para suscribir un contrato de cuenta en participación no se requiere escritura pública ni la inscripción de ésta en el Registro Mercantil. No obstante, es aconsejable el otorgamiento de Escritura cuando la cuantía del contrato sea de cierta envergadura, con el fin de ofrecer mayor seguridad a los partícipes en sus relaciones mercantiles. Ahora bien, el contrato de cuenta en participación no es inscribible en el Registro Mercantil, por cuanto se trata de un documento que no afecta a la relación del partícipe gestor con terceros (recordar el Art. 242 del Código de Comercio, según el cual los que contraten con el gestor sólo tendrán acción contra él y no contra los demás interesados).

Recordemos que el citado Art. 51 del Código de Comercio dice sobre los contratos de comercio que «serán válidos y producirán obligación y acción en juicio los contratos mercantiles, cualesquiera que sean la forma y el idioma en que se celebren, la clase a que correspondan y la cantidad que tengan por objeto, con tal que conste su existencia por alguno de los medios que el Derecho civil tenga establecidos».

Contenido de un contrato de cuenta en participación

1. *Nombre o razón social.* El Art. 241 del Código de Comercio prohíbe expresamente la adopción de un nombre o razón social común a todos los participantes, por lo que no cabe nombre o razón social para el negocio común.

2. *Domicilio.* No habrá un domicilio propio del negocio en participación, siendo el único domicilio posible el de partícipe gestor.

3. *Objeto de la participación.* Debe especificarse el tipo de operaciones que comprende y si son de carácter determinado o indeterminado, si bien conviene precisar el alcance de las operaciones a desarrollar.

E S T U D I O S

4. *Aportaciones.* Se mencionarán cada una de las aportaciones de los partícipes, especificando si consisten en dinero, bienes, derechos o prestaciones de obra, así como la forma y tiempo en que deben efectuarse. El gestor hará suyas tales aportaciones, por lo que la cuenta en participación carece de un patrimonio propio.

5. *Gestión del negocio.* Debe mencionarse la persona o personas que gestionarán el negocio, fijando sus facultades y su retribución, quienes serán los responsables frente a terceros y frente a los partícipes.

6. *Ejercicio económico.* Indicar si coincide con el año natural o tiene otra duración inferior.

7. *Contabilidad.* El gestor vendrá obligado a llevar la contabilidad relativa al negocio común, utilizando las cuentas específicas correspondientes. Asimismo, deberá formalizar el Inventario-Balance que ha de servir de base de reparto de los resultados y de liquidación de la participación.

8. *Duración del contrato.* Conviene acordar un plazo determinado de duración del contrato de cuenta en participación o precisar si se prolongará indefinidamente.

9. *Transmisión de las participaciones.* Suele pactarse que ningún partícipe pueda ceder sus derechos sin el consentimiento unánime de los demás partícipes. En caso de no haber entendimiento al respecto, puede optarse por la liquidación de la cuenta en participación.

10. *Participación en los resultados.* Es el aspecto más importante del contrato, puesto que hay que decidir sobre la proporción en que cada uno de los partícipes participará en los resultados del negocio común. Conviene fijar el alcance de la participación en caso de pérdidas, limitando normalmente la responsabilidad del partícipe no gestor al importe de su aportación.

11. *Modificación del contrato.* Cualquier modificación del contrato de cuenta en participación exigirá el acuerdo de todos los copartícipes.

12. *Rendición de cuentas.* El partícipe gestor vendrá obligado a rendir cuentas de la marcha del negocio. En el caso de no haberse previsto la periodicidad de esta obligación, consideramos que el gestor deberá presentar unas cuentas anuales al cierre del ejercicio.

13. *Liquidación.* Deben fijarse las condiciones de liquidación de la cuenta en participación (término del plazo, mutuo acuerdo, denuncia del contrato, etc.). Con la liquidación debe formalizarse un Balance que ha de servir de base para la liquidación, reintegrando a cada partícipe su aportación y repartiéndolo el excedente, si lo hubiere, en las proporciones estipuladas.

3- OPERATIVA CONTABLE.

Por lo que respecta a la contabilidad de los negocios objeto de estos contratos, pueden darse diferentes situaciones según la participación de cada uno de los socios:

1) Participación unilateral, si realiza las operaciones únicamente el socio gestor y:

- * la participación afecta a la totalidad de los negocios del gestor.
- * la participación afecta exclusivamente a un único negocio.
- * la participación se refiere a una rama concreta de los negocios del gestor.

2) Participación recíproca, cuando realicen operaciones todos los partícipes y:

- * cada partícipe actúa como gestor de sus propias operaciones y como partícipe en las operaciones que realizan los demás socios.
- * cada partícipe anota la totalidad de las operaciones del negocio en común.

Independientemente de la situación que pueda darse en la práctica, la operativa contable es análoga, por lo que nos referiremos al caso más usual, que es cuando las operaciones las realiza y contabiliza el gestor.

El Plan General de Contabilidad del año 1973 no contemplaba ninguna cuenta específica para contabilizar las operaciones propias de este tipo de negocios. Sin embargo, el nuevo Plan General de 1990 sí que ha previsto las particularidades a nivel contable de los contratos de cuenta en participación, destinando al efecto cuatro cuentas, dos de balance y dos de cuenta de resultados, y que son las siguientes:

Nº Cuenta	Descripción
419	ACREEDORES POR OPERACIONES EN COMÚN
449	DEUDORES POR OPERACIONES EN COMÚN
651	RESULTADOS DE OPERACIONES EN COMÚN
6510	Beneficio transferido (gestor)
6511	Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)
751	RESULTADOS DE OPERACIONES EN COMÚN
7510	Pérdida transferida (gestor)
7511	Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor)

Veamos ahora la operativa de cada una de estas cuentas:

E S T U D I O S

Cuenta 419: Acreedores por operaciones en común

Esta cuenta representa las deudas con los partícipes. Por tanto, será la cuenta que utilizará el gestor para contabilizar la deuda que mantiene con los demás partícipes por sus aportaciones. Asimismo, reflejará las deudas de los partícipes no gestores por las pérdidas soportadas, en su caso.

Esta cuenta figurará siempre en el pasivo del balance.

Se cargará con abono a cuentas de subgrupo 57 (tesorería), cuando se liquiden aportaciones.

Se abonará en dos circunstancias:

a) Si la empresa es la partícipe gestora, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510 (beneficio transferido).

b) Cuando se incurran en pérdidas que correspondan a la empresa como partícipe no gestor, con cargo a la 6511 (pérdida soportada).

Cuenta 449: Deudores por operaciones en común

Esta cuenta representa los créditos con los partícipes y figurará en el activo del balance.

Se cargará:

a) En el caso de que la empresa sea el partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 7510 (pérdida transferida).

b) Para el caso del partícipe no gestor, por el beneficio que le corresponde por las operaciones en común, con abono a la cuenta 7511 (beneficio atribuido).

La cuenta 449 se abonará cuando se cobren los créditos, con cargo a las cuentas del subgrupo 57 (tesorería).

Cuenta 6510: Beneficio transferido

Es el beneficio que corresponde a los partícipes no gestores, cuando los resultados del negocio en participación sean positivos.

La cuenta 6510 se cargará en la contabilidad del gestor por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419 o a cuentas del subgrupo 57 (si los beneficios se hacen efectivos).

De esta forma, el gestor disminuye los resultados por el importe atribuido a los demás partícipes, cargándolo en su cuenta de resultados.

Cuenta 6511: Pérdida soportada

Es la pérdida que soporta, en su caso, el partícipe no gestor por las operaciones en común.

En su contabilidad, el partícipe no gestor cargará esta cuenta por el importe de las pérdidas, con abono a la cuenta 419 o a cuentas del subgrupo 57 (si desembolsa efectivamente el importe de las pérdidas).

Cuenta 7510: Pérdida transferida

Es la cuenta que utilizará el partícipe gestor para atribuir las pérdidas a los demás partícipes en proporción a lo pactado, de forma que al abonar este importe le quede el saldo real de las pérdidas por él soportadas.

Es decir, abonará la cuenta 7510 por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 449, o bien, a las del subgrupo 57.

Cuenta 7511: Beneficio atribuido

Esta cuenta la usará el partícipe no gestor para contabilizar la parte del resultado positivo que se le atribuya fruto de la cuenta en participación.

Abonará esta cuenta, por tanto, por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 449 o a cuentas del subgrupo 57.

Para mayor comprensión del funcionamiento de estas cuentas, proponemos el siguiente supuesto práctico:

La Sociedad X acuerda con la Sociedad Y, en fecha 1 de enero de 1996, la participación en uno de sus negocios, de forma que ésta aportará la cantidad de 100.000 unidades monetarias (U.M.) y participará en los resultados del mismo en el 50%.

En aras a simplificar, no consideraremos otros parámetros que no sean los estrictamente ligados a la operativa contable de una cuenta en participación.

Contabilidad del Partícipe Gestor (X):

x El 1-1-96, cuando recibe la aportación, realizará el siguiente asiento:

100.000 U.M.	TESORERÍA (57)	D
100.000 U.M.	ACREEDORES POR OPERACIONES EN COMÚN (419)	H

La cuenta 419 tendrá un saldo acreedor para el gestor, debido a que contablemente se reconoce la deuda por el importe de la aportación.

E S T U D I O S

x Supongamos que durante el ejercicio realiza las siguientes operaciones relativas a la cuenta de resultados del negocio en común:

1.000.000 U.M.	TESORERÍA (57)	D
1.000.000 U.M.	VENTAS Y OTROS INGRESOS (7)	H
750.000 U.M.	COMPRAS Y OTROS GASTOS (6)	D
750.000 U.M.	TESORERÍA (57)	H

x El día 31-12-96 cierra el ejercicio social, por lo que calcularemos el resultado del mismo extracontablemente:

TOTAL INGRESOS:	1.000.000 U.M.
TOTAL GASTOS:	(750.000) U.M.
RESULTADO:	250.000 U.M.

x De este resultado positivo, corresponde el 50% a la Sociedad Y:

125.000 U.M.	BENEFICIO TRANSFERIDO (6510)	D
96.750 U.M.	ACREEDORES POR OPERACIONES EN COMÚN (419)	H
31.250 U.M.	H.P., ACREEDORA POR RETENCIONES (4751)	H

Nótese que para el gestor, la transferencia del beneficio es contablemente un gasto, que la normativa fiscal admite como tal en la actualidad (como veremos más adelante), por lo que no deberá realizarse ningún ajuste extracontable al liquidar el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del partícipe gestor.

Asimismo, hay que tener en cuenta que este resultado puede distribuirse, en cuyo caso la cuenta acreedora será la 57, de TESORERÍA (también veremos que debe practicarse la retención del 25% a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades)

x Regularización de la cuenta de resultados:

875.000 U.M.	PÉRDIDAS Y GANANCIAS (129)	D
750.000 U.M.	COMPRAS Y OTROS GASTOS (6)	H
125.000 U.M.	BENEFICIO TRANSFERIDO (6510)	H
1.000.000 U.M.	VENTAS Y OTROS INGRESOS	D
1.000.000 U.M.	PÉRDIDAS Y GANANCIAS (129)	H

x De esta manera, observamos que el saldo de la cuenta 129 será de 125.000 U.M., es decir, el 50% de los resultados contables y que son los que le corresponden según el contrato de cuenta en participación.

Contabilidad del Partícipe no Gestor (Y):

Ignacio Escobar Lügstenmann

x Por la aportación, el 1-1-96:

100.000 U.M.	DEUDORES POR OPERACIONES EN COMÚN (449)	D
100.000 U.M.	TESORERÍA (57)	H

La cuenta 449 refleja efectivamente el crédito sobre el gestor, por el importe de la aportación.

x A 31-12-96, por el beneficio asignado, según su participación (50%):

31.250 U.M.	H.P., RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA (473)	D
93.750 U.M.	DEUDORES POR OPERACIONES EN COMÚN (449)	D
125.000 U.M.	BENEFICIO ATRIBUIDO (7511)	H

En este caso, también observamos que si realmente se cobrase el beneficio, debería cargarse su importe en una cuenta de TESORERÍA.

Si seguimos con el mismo ejemplo, pero en el supuesto de incurrir en pérdidas, tendríamos:

COMPRAS Y OTROS GASTOS:	1.500.000 U.M.
VENTAS Y OTROS INGRESOS:	1.000.000 U.M.
RESULTADO (calculado extracontablemente)	(500.000) U.M.

Correspondería a Y (250.000) U.M.

Partícipe Gestor:

250.000 U.M.	DEUDORES POR OPERACIONES EN COMÚN (449)	D
250.000 U.M.	PÉRDIDA TRANSFERIDA (7510)	H

En este caso, la transferencia de la parte proporcional de las pérdidas al no gestor, vía ingresos (cuenta del grupo 7), supone para el gestor reducir sus pérdidas hasta dejarlas en el importe que proporcionalmente le corresponden.

Téngase presente que la cuenta 449 podría ser la 57.

Partícipe no Gestor:

250.000 U.M.	PÉRDIDA SOPORTADA (6511)	D
250.000 U.M.	ACREEDORES POR OPERACIONES EN COMÚN (419)	H

Asimismo, si el no gestor desembolsa efectivamente el importe de tales pérdidas, en lugar de la cuenta 419 debería abonarse la 57.

E S T U D I O S

4- FISCALIDAD DE LAS CUENTAS EN PARTICIPACIÓN

En este apartado, el más extenso por su importancia y complejidad, veremos cómo afectan los diferentes impuestos y su tratamiento en los contratos de cuenta en participación.

4.1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (I.T.P.) y Actos Jurídicos Documentados (A.J.D.)*

El contrato de cuenta en participación está sujeto al I.T.P. por cuanto tiene la consideración de "operación societaria" y tributará al tipo impositivo actual del 1%. Así lo especifica el Art. 22 del Texto Refundido de la Ley sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando, a efectos de este impuesto, equipara a las sociedades, entre otros, «los contratos de cuentas en participación».

La base imponible será el «valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorados por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad (cuenta en participación en nuestro caso) con motivo de la aportación» (Art. 25 del citado Texto Refundido).

En la práctica, será habitualmente el partícipe gestor (en su condición de responsable de la gestión frente a terceros) quien tramite la liquidación de este impuesto en el momento de perfeccionar el contrato de cuenta en participación (devengo). De esta manera, será el gestor quien tendrá la consideración de sujeto pasivo frente a la Administración Pública.

Por otro lado, en caso de incurrir en pérdidas y compensarlas económicamente, las aportaciones realizadas por los partícipes también estarán sujetas a I.T.P., por lo que será preciso liquidar este impuesto al tipo del 1% (el Art. 19.2 del reiterado Texto Refundido incluye como hecho imponible del impuesto las aportaciones realizadas por los socios para reponer pérdidas).

En cuanto al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, el contrato de cuenta en participación tributará por este concepto si se celebra ante federatario público, lo cual no es necesario, según hemos expuesto anteriormente.

4.2. *Impuesto de Actividades Económicas (I.A.E.)*

El contrato de cuenta en participación, a efectos de imposición directa, está considerado como una de las entidades reguladas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria (L.G.T.) de 1963 por ser una entidad sin personalidad jurídica, pero que constituye una unidad económica susceptible de imposición. Este argumento es el que nos lleva a afirmar que la cuenta en participación está sujeta a I.A.E., puesto que la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales,

en su artículo 84, menciona que «son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el Art. 33 de la Ley General Tributaria, siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible».

Por tanto, será el gestor el responsable de tramitar y liquidar el alta en el censo (modelo 037) y en el epígrafe del I.A.E. correspondiente al negocio en común (modelo 845 u 846, según sea cuota municipal, provincial o nacional).

4.3. Imposición directa anterior a la Ley 43/95: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) e Impuesto sobre Sociedades (I.S.)

La cuenta en participación es una modalidad de asociación empresarial que, como ya hemos comentado anteriormente, carece de personalidad jurídica propia, lo que conlleva la imposibilidad de que sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

Las rentas generadas por la cuenta en participación, sin embargo, deben ser objeto de gravamen. Hasta la entrada en vigor de la Ley 43/95, nuestro ordenamiento jurídico se decantaba por la tributación única del partícipe gestor, es decir, que la renta generada por el negocio en común se atribuía exclusivamente al gestor del mismo, puesto que éste es el titular del negocio y responsable único frente a terceros. De esta forma, el gestor se imputaba en su base imponible del I.R.P.F. o I.S. (según fuera persona física o jurídica) el total del beneficio o de la pérdida devengado por el negocio en común.

No obstante, el partícipe gestor debía asignar al resto de partícipes los resultados obtenidos en la proporción estipulada contractualmente; hecho que constituía, probablemente, la característica fiscal más singular de las cuentas en participación. Históricamente, esta asignación a los partícipes no gestores ha tenido diferentes interpretaciones dentro del ordenamiento jurídico-fiscal, como veremos a continuación.

Evolución histórica del tratamiento fiscal de la asignación de resultados a los partícipes no gestores.

Expondremos de forma resumida cómo nuestro ordenamiento tributario, a partir de la Ley 61/78 del Impuesto sobre Sociedades, ha regulado el reparto de resultados entre los diferentes partícipes del contrato de cuenta en participación.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 disponía la no deducibilidad de la participación en beneficios de los partícipes en cuentas (Art. 127.1), de lo que se desprendía que el resultado del negocio en participación tenía la consideración de renta para el gestor, y la parte del mismo que correspondía a los aportantes del capital, distribución de beneficios. A este respecto,

E S T U D I O S

el Art. 256.1.B del citado Reglamento, consideraba como rendimientos del capital mobiliario «la participación en beneficios de los partícipes no gestores en las cuentas en participación». Entonces, y dado que contablemente el resultado en común se asignaba a los partícipes en proporción a su participación, para obtener las bases imponibles de sus impuestos debía realizarse un ajuste extracontable, de tal manera que fuese el gestor quien efectivamente tributase por la totalidad de la renta generada en común.

Sin embargo, posteriormente, la Ley 14/1985 de Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, en su Art. 1º, determinó que las contraprestaciones obtenidas por los partícipes no gestores en las cuentas en participación tendrían la consideración de rendimientos del capital mobiliario, por lo que serían un gasto fiscalmente deducible para el gestor. De esta manera, pues, los resultados percibidos por el partícipe no gestor pasaban a tener la consideración de fondos ajenos, tributando cada partícipe en proporción a su participación.

Por fin, la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su Disposición Adicional Séptima, modificó el Art. 1º de la Ley 14/1985, excluyendo toda mención a la cuenta en participación como determinante del rendimiento del capital ajeno cedido en uso. A resultas de esta novedad, otra vez se asimilaban las rentas asignadas a los partícipes no gestores a las retribuciones del capital propio. En esta misma línea se pronunciaba el Art. 37 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando consideraba como rendimientos del capital mobiliario, entre otros, las «participaciones en los beneficios de sociedades o asociaciones, así como cualquier otra utilidad percibida de una entidad en virtud de la condición de socio, accionista o asociado» y cuando determinaba que «los resultados de las cuentas en participación se considerarán rendimientos de esta naturaleza para el partícipe no gestor». Entonces se planteó la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición de dividendos para los beneficios asignados a los no gestores. En este sentido, el Art. 36.5 del Reglamento del I.R.P.F., que regula la deducción por dividendos, determinaba que «a los efectos previstos en este artículo, tendrán la misma consideración que los dividendos, las primas de asistencia a Juntas y, en general, aquellas percepciones obtenidas por el sujeto pasivo que, no teniendo el concepto estricto de dividendo, representan para aquél un rendimiento derivado de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad».

En el caso de que ambos cuenta-partícipes, gestor y no gestor, fueran sociedades, no había problema alguno, puesto que el Art. 174 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, que determinaba la base para la aplicación de las deducciones por doble imposición de dividendos, incluía como tales en particular, «las distribuciones de resultados o reservas realizadas por las sociedades para retribuir a sus socios o partícipes».

Ignacio Escobar Ligsteinmann

La dificultad surgía cuando ambos, gestor y partícipes no gestores, eran personas físicas sujetas al I.R.P.F.. En este caso, la legislación fiscal no previó expresamente una deducción por doble imposición, si bien la Dirección General de Tributos, en fecha 17 de marzo de 1992, se pronunció en el sentido de posibilitar la aplicación de la deducción regulada en el Art. 78.7 de la Ley 18/1991 y descrita en el párrafo anterior.

En cuanto al porcentaje de deducción a aplicar (50% ó 100%), la cuestión planteada a la Dirección General de Tributos en fecha 17 de noviembre de 1992, sobre porcentaje de deducción cuando el partícipe no gestor tenga un interés superior al 25%, cumpliéndose los demás requisitos del art. 173 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, manifiesta textualmente que *"si bien procede la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos a raíz de lo previsto en la Ley 18/1991, el porcentaje de aplicación no será el 100% sino en general del 50%."*

Esta regulación errática de la asignación de los resultados en participación sufrió otro giro con la promulgación de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

4.4. Imposición directa a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995

Con la promulgación de la Ley 43/95, del Impuesto sobre Sociedades, en vigor a partir del primero de enero de 1996, se modifica el tratamiento fiscal de las asignaciones de beneficios a los partícipes no gestores, que pasan a tener la consideración de fondos ajenos.

Como ya es sabido, la principal novedad de la Ley 43/95 en la determinación de la base imponible (Art. 10.3) es su cálculo a partir del resultado contable, determinado éste de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad. En principio, la base imponible coincidirá con el resultado contable, excepto por aquellas correcciones que expresamente prevea la Ley, y que viene a ser una lista cerrada de ajustes extracontables.

En efecto, dado que el articulado de la nueva Ley del I.S. no hace mención específica a las cantidades percibidas por los socios no gestores en los contratos de cuentas en participación, estas asignaciones tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible para el gestor, por lo que no deberá realizarse ningún ajuste extracontable para determinar las bases imponibles de los impuestos de los partícipes.

E S T U D I O S

Por otra parte, y debido a que los beneficios asignados a los cuenta-partícipes no gestores tienen la consideración de partida deducible para el partícipe gestor, los partícipes no gestores no tienen derecho a disfrutar de la deducción por doble imposición de dividendos por las cantidades percibidas o asignadas.

En el caso de que los rendimientos de la actividad en común sean negativos, tampoco es preciso ajuste alguno, ya que de nuevo se seguirá el modelo del Plan General de Contabilidad. Así, la base imponible negativa del partícipe gestor quedará reducida en el importe de la traslación de pérdidas que efectúa al no gestor, quien recogerá las mismas y las integrará en la base imponible del impuesto al que esté sujeto.

Esta traslación de pérdidas que el partícipe gestor asigna al no gestor en función de la proporción estipulada contractualmente tiene un límite, que es precisamente el importe de la aportación del no gestor. Esto será así, excepto que de común acuerdo o porque así se previese en el contrato de participación, el partícipe no gestor asumiese pérdidas que superasen el montante de su aportación.

Por lo que se refiere al régimen transitorio, debemos tener en consideración la Disposición Transitoria Vigésimo Tercera de la Ley 43/95, que dispone de forma expresa que si los resultados asignados al partícipe no gestor no hubiesen sido deducibles para el gestor, y se hubiesen integrado en su base imponible, aquél no tendrá derecho a la deducción por doble imposición de dividendos. Esta disposición, entonces, está limitada a los resultados del ejercicio 1995 repartidos en el 96, ya que si procediesen de ejercicios anteriores se aplicaría la normativa anterior (ya derogada) o, en caso de ser posteriores, se regularían por la nueva normativa, donde no cabe la aplicación de la deducción por doble imposición.

En cuanto a la imputación temporal de los resultados de estas cuentas, el reconocimiento en cuenta del beneficio del partícipe no gestor comporta la exigibilidad del pago y, en consecuencia, determina el momento de su imputación, con independencia del momento de pago efectivo (Dirección General de Tributos, 3/2/1993). Esta norma implica la obligatoriedad de retener a cuenta del I.S. o del I.R.P.F. el correspondiente impuesto sobre las rentas del capital al asignar el beneficio al partícipe no gestor (al finalizar el ejercicio social o extinguirse el contrato de cuenta en participación) con independencia de la fecha de su pago efectivo (Art. 56 Reglamento del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997). Como ya sabemos, actualmente el tipo impositivo para los rendimientos del capital mobiliario es del 25%.

En caso de que gestor y no gestor formen grupo de sociedades y tributen como tal, podrían acogerse a la exención de retención prevista en el art. 146.4.c de la Ley 43/95, que dice textualmente que "no se practicará retención en (...) c) los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades."

Por otra parte, hemos de tener presente que los rendimientos repartidos entre partícipes (ya sean beneficios o pérdidas) se integran en sus respectivas bases imponibles como cualquier otro rendimiento de sus actividades, de tal manera que los beneficios pueden compensarse con pérdidas acumuladas y viceversa, es decir, que las pérdidas den derecho a gozar del crédito fiscal correspondiente.

Por último, destacar que el partícipe gestor puede disfrutar de los beneficios fiscales tales como las deducciones por inversión o por creación de empleo, bonificaciones y otros que pudiera obtener como consecuencia de las operaciones en común.

5- BIBLIOGRAFÍA

- AMADOR FERNÁNDEZ, Soterio; Inocencio Carazo González *Nuevo Plan General de Contabilidad*, [s.l.], Estudios Financieros.
- BAZ Y BAZ, Miguel «El contrato de cuentas en participación y sus implicaciones fiscales», *Impuestos*, nº 22, págs. 254 a 268.
- CANO RICO, J.R. *Manual práctico de Contratación Mercantil*, [s.l.], Tecnos.
- FERNÁNDEZ-NOVOA, Carlos «Las notas distintivas de las cuentas en participación», *Revista de Derecho Mercantil*, Vol. XXXIII, nº 84, abril-junio 1962.
- LANGLE, Emilio «Las cuentas en participación. Prevenciones contra sus peligros», en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, Año XC, Tomo X, 1945, págs. 556 a 580.
- NAVARRO FAURE, Amparo «El régimen jurídico-tributario de las cuentas en participación», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 77, enero-marzo 1993, págs. 45 a 75.
- Base de datos de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)
- Base del datos del CISS

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**LAS PYMES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA,
EN ESPECIAL EL REGIMEN DE ESTIMACION OBJETIVA
Y SU POSIBLE REFORMA**

Fernando Serrano Antón

Profesor Titular de Derecho financiero tributario.

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1- DELIMITACION.**
- 2- LA ESTIMACION DIRECTA Y LAS PYMES. UNA BREVE REFERENCIA.**
- 3- LA ESTIMACION OBJETIVA COMO METODO DE DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**
- 4- LA NATURALEZA SUSTANCIAL DEL REGIMEN DE ESTIMACION OBJETIVA.**
- 5- ¿LAS PYMES? BIEN, GRACIAS.**
- 6- ¿DONDE ENCAJAN LAS NUEVAS VENTAJAS FISCALES PARA LAS PYMES?**
- 7- PLAN DE AYUDAS FISCALES PARA LAS PYMES.**
- 8- CIU PROPONE LA REFORMA DE LA ESTIMACION OBJETIVA.**
- 9- ¿COMO Y CUANDO SE LLEVARIAN A CABO LAS MODIFICACIONES EN EL IRPF EN RELACION CON LAS PYMES?**
- 10- ¿SON APLICABLES A PERSONAS FISICAS LOS BENEFICIOS FISCALES DISPUESTOS PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION EN EL IS?**
- 11- CONCLUSIONES**

E S T U D I O S

1- DELIMITACION.

El 70 por ciento de las Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PYMES), es decir, unos dos millones¹, poseen la condición jurídica de personas físicas –autónomos–. El tratamiento de las PYMES que poseen esta naturaleza de persona física obliga al estudio del beneficio obtenido por estos sujetos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF). No obstante, debe advertirse la íntima relación que existe entre el IRPF y el IS, para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales.

Como premisa hay que partir de que las rentas empresariales o profesionales son particularmente difíciles de fijar, ya que el beneficio o pérdida dependen de una compleja serie de valoraciones y apreciaciones que varían según se adopten unos u otros principios contables².

Como es sabido, la normativa del IRPF diferencia los tipos de rentas que integran su base imponible, atendiendo a diversos factores que las generan. Desde un punto de vista económico, los rendimientos empresariales y profesionales son rentas mixtas, pues se generan por combinación de varios factores de producción. En concreto, exige la participación tanto de la empresa –entendida como una organización– como de cualquiera de los otros factores de producción (trabajo y capital), siempre que la titularidad de todos ellos sea de una persona física.

El art. 40 LIRPF considera como rendimientos de actividades empresariales o profesionales aquéllos que "procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios". Por tanto, el concepto de rendimientos de actividades empresariales o profesionales viene delimitado por la concurrencia de las siguientes notas:

- * Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.
- * Actuación por cuenta y en interés propio del titular de la actividad.
- * Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

¹ Según la Dirección General de Tributos, para el ejercicio 1994, último año respecto del que existen datos, existe un total de 2.390.000 declarantes de este tipo de renta. En la estadística se observa un incremento en el cambio de régimen de la estimación directa a la objetiva. Cfr. *"Recaudación y estadísticas de la reforma tributaria (1985-95)"*, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 1996, pág. 87.

² Quizá por ello, el art. 10.3 LIS exige la aplicación de sus preceptos para corregir el resultado contable (la renta). Es decir, reconoce abiertamente la existencia de dos conceptos distintos de renta empresarial: el económico-financiero y el fiscal.

Fernando Sastre Antón

Los rendimientos derivados del ejercicio de actividades empresariales o profesionales desarrolladas directamente por personas físicas o a través de las denominadas "entidades en régimen de atribución de rentas" están sometidos al IRPF, por cuanto este impuesto trata de someter a gravamen toda obtención de renta realizada por las personas físicas³.

Sin embargo, antes de someter a gravamen la renta obtenida es preciso determinar su importe neto, restando de la totalidad de los ingresos los gastos necesarios para su obtención que la normativa califica como fiscalmente deducibles.

Esta operación que para determinados conceptos de renta, como por ejemplo, los rendimientos de trabajo, se realiza mediante una sencilla operación aritmética consistente en restar de los ingresos íntegros del trabajo los gastos previstos en la Ley, reviste mayor complejidad en otros componentes de renta, como son los rendimientos de actividades empresariales. Esta dificultad procede de la multiplicidad y variedad de las operaciones generadoras de ingresos y gastos que se producen a lo largo del año en el desarrollo de dichas actividades.

Por todo ello, uno de los aspectos más importantes del IRPF es el relativo a la fijación de los métodos o regímenes que deben utilizarse para determinar el rendimiento neto derivado del ejercicio de actividades empresariales y profesionales realizadas por personas físicas, bien directamente o a través de entidades en régimen de atribución de rentas⁴.

Las rentas empresarial o profesionalmente obtenidas operan como un hecho imponible real que necesita de unos métodos de determinación que permitan el tránsito de la base imponible normativa recogida en la Ley del IRPF a la base fáctica –expresión numérica de la intensidad de realización del hecho imponible–⁵.

³ Son entidades en régimen de atribución de rentas las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Estas entidades no tributan en el I.S. sino que atribuyen o imputan las rentas que obtienen a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y por ellos se incluyen los rendimientos empresariales o profesionales en su propia declaración de la renta –art. 10 LIRPF–.

⁴ Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales aplicarán el régimen de estimación directa para la determinación del rendimiento neto de las actividades que desarrollen siempre que se cumplan los siguientes requisitos: 1) Que en las actividades desarrolladas por la entidad no concurren las condiciones establecidas para acogerse a ninguna de las dos modalidades del método de estimación objetiva –se requiere que todos los miembros de la entidad sean personas físicas–. 2) Que, pudiendo acogerse a alguna de las modalidades del método de estimación objetiva, la entidad haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del mismo.

⁵ Cfr. J. RAMALLO MASSANET, "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *Civitas, REDF* núm. 20/1978, pág. 619.

E S T U D I O S

Con arreglo a la Ley del IRPF, para la determinación de la cuantía del rendimiento neto derivado del ejercicio de actividades empresariales y profesionales, debe utilizarse como régimen general y no renunciable por aquellas personas que no puedan utilizar otros que la propia Ley prevé, el régimen de estimación directa. Este régimen se basa en la llevanza de unos registros contables exhaustivos en los que aparecen reflejadas la totalidad de operaciones con trascendencia económica y tributaria realizadas en el seno de la actividad empresarial o profesional durante todo el año. La exigencia de la llevanza de dichos registros contables puede suponer, sobre todo para el sector de las PYMES, un incremento de la presión fiscal indirecta que debe soportar este colectivo.

Para minimizar en lo posible estas obligaciones, salvando las debidas garantías de la Administración tributaria para la correcta aplicación del impuesto, la Ley del IRPF ha establecido un procedimiento alternativo de estimación del rendimiento neto aplicable únicamente a las PYMES, denominado estimación objetiva y que comprende las dos siguientes modalidades:

- * Estimación objetiva por coeficientes.
- * Estimación objetiva por signos, índices o módulos.

Como afirma SAINZ DE BUJANDA, los métodos indiciarios renuncian a la certidumbre, no aspiran siquiera a conocer ciertamente la base; en otros términos prescinden de determinarla y, a cambio de ello, para hacer posible la cuantificación de la deuda tributaria, se conforman con medir una magnitud distinta⁶.

Una vez realizada la delimitación objetiva se debe hacer referencia a la subjetiva. La definición de PYME ha sido siempre eludida. Es cierto que se han dado algunos métodos para hacerlo. Así para definir este grupo de empresas se han utilizado, entre otros, los siguientes criterios⁷:

- * Las empresas familiares. Que se delimitan en atención a la posesión por un grupo familiar.
- * El número de trabajadores. Criterio que define como medianas empresas aquellas que tienen menos de 500 trabajadores y como pequeñas empresas las que emplean a menos de 9 trabajadores.

⁶ Cfr. "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", en *"Hacienda y Derecho"*, t. VI, IEP, Madrid, 1973, pág. 216.

⁷ Cfr. A. CAYON GALIARDO, "Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades", *Revista Técnica Tributaria* núm. 36/1997, pág. 20.

- * El volumen de operaciones. Criterio que se delimita en atención a la cifra de ventas o negocio cuando no sobrepase una determinada cantidad. Este es el criterio que se utiliza por ejemplo para determinar el ámbito de aplicación de los sistemas objetivos de estimación de bases imponibles. El Impuesto sobre Sociedades entiende que son empresas de reducida dimensión, las que posean una cifra de negocios en el ejercicio inmediatamente anterior de 250 millones de ptas –art. 122 LIS–.

2- LA ESTIMACION DIRECTA Y LAS PYMES. UNA BREVE REFERENCIA.

La estimación directa es aquella según la cual la Administración llega al conocimiento cierto de la materia imponible⁸.

El método de estimación directa constituye el régimen general para la determinación del resultado fiscal de los distintos componentes de la base imponible del IRPF, entre los que se encuentran, obviamente, los derivados del ejercicio de actividades empresariales o profesionales. En la actualidad, el régimen de estimación directa es de aplicación para la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales y profesionales que se encuentren en alguno de los casos siguientes:

- * Actividades empresariales susceptibles de acogerse a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva. Esto ocurrirá cuando el sujeto pasivo haya renunciado, en tiempo y forma, a la aplicación del método de estimación objetiva. Si el sujeto pasivo que hubiera renunciado a la aplicación de la referida modalidad ejerce, además de las mencionadas, otras actividades empresariales o profesionales, el rendimiento neto de todas se determinará obligatoriamente en régimen de estimación directa.
- * Restantes actividades empresariales y profesionales. Será de aplicación el régimen de estimación directa cuando en el ejercicio inmediato anterior se haya superado, respecto al conjunto de las actividades empresariales o profesionales ejercidas, alguna de las siguientes magnitudes:
 - Actividades empresariales, volumen de operaciones 50 millones de ptas y 12 trabajadores en plantilla.
 - Actividades profesionales, volumen de operaciones 5 millones de ptas, sin personal asalariado.

⁸ D. JARACH, *"Curso superior de Derecho tributario"*, t. I, Cima, Buenos Aires, 1957, pág. 309.

E S T U D I O S

- * Asimismo, el régimen de estimación directa resulta de aplicación a aquellos titulares de actividades empresariales y profesionales que, sin superar las magnitudes indicadas anteriormente, hubiera renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva en su modalidad de coeficientes.

De los métodos de determinación de la base imponible, el más exigente es el de estimación directa, por cuanto requiere el cumplimiento de una serie de deberes formales, especialmente contables, básicos para poder calificar y cuantificar el hecho imponible real. Sin embargo, la contabilidad no es esencial para la gestión de las empresas individuales o familiares, por lo que imponerles la obligación de hacerlo, supone cargarles con una excesiva presión fiscal indirecta aparte de innumerables dificultades. A esta razón se añade además, que en las actividades empresariales o profesionales la lucha contra el fraude resulta más complicada de lo habitual, al carecer, en muchas ocasiones, del régimen de retenciones en la fuente y del control informático de las mismas, por lo que las potestades de comprobadoras de la Administración se ejercitan de hecho sobre un número muy reducido de sujetos pasivos. Frente a este argumento, se puede mantener que en relación al fraude, éste no se disminuye sino que se traslada. Es decir, al no basarse el sistema de signos, índices y módulos en la cifra de ventas ya no hay necesidad de ocultarlas y de no entregar factura, pero tampoco existirá ningún interés en soportar el IVA en las compras y en recibir facturas, porque sea cual sea el nivel de gasto la tributación va a ser la misma. El fraude, siguiendo a NAVARRO FAURE, se trasladará a los proveedores de la pequeña y mediana empresa⁹.

Por todo ello, el legislador decidió adoptar un régimen de determinación de la base imponible que, al tiempo que permitiera una simplificación de las obligaciones contables y una mayor comodidad y menor presión fiscal para el sujeto pasivo, consiguiera una menor litigiosidad y una mayor recaudación, aun a pesar de la abdicación de alguno de los principios teóricos del sistema tributario que pudiera suponer.

⁹ Cfr. "La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de Justicia tributaria", *Palau* 14 núm. 21/1993, pág. 97.

3- LA ESTIMACION OBJETIVA COMO METODO DE DETERMINACION DE LA BASE IMPONIBLE Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

El régimen de la estimación objetiva tiene su razón de ser en la vertebración, que se está realizando en la Administración tributaria española, de la privatización del procedimiento, en este caso, del de gestión tributaria proyectado en las técnicas de cuantificación. Así, por un lado, se constata la subsidiariedad de la actuación administrativa y, por otro, que la intervención de la Administración se dirige al control de la legalidad de los comportamientos de los diversos obligados tributarios¹⁰.

Varias cuestiones surgen del interrogante constitucional planteado¹¹. En primer, el carácter indiciario que obliga a un mayor uso de las presunciones, por no decir ficciones, en la aplicación del impuesto y, ello porque la simplificación de las obligaciones contables lleva a que la base imponible fáctica se determine indiciariamente, a través de unos índices que pueden ser internos o externos. Es curiosa la evolución de este sistema que ha pasado de utilizar sólo índices internos a usar índices externos, lo que puede ser considerado como una regresión en los métodos de aplicación del sistema tributario. De ahí que en la reforma que después se expondrá pretende una mayor identificación con la situación real y propia de cada empresa. No es un crimen fundar un sistema fiscal sobre signos externos, pero es una hipocresía hacer contar empleados, kw/h, metros cuadrados de superficie, número de mesas, longitud de la barra, número de asientos, cifras de negocios y pretender obtener, por estos medios, las rentas reales de los individuos¹². La consecuencia que trae la estimación objetiva es que en algunos casos las PYMES tienen un negocio interesantísimo con el que ganan dinero y, otros supuestos en los que los profesionales y empresarios se ven tan presionados por módulos sin criterios que provocan graves dislates jurídicos cuando no el cierre de negocios¹³.

¹⁰ Cfr. A. M. LOPEZ MOLINO, "La estimación objetiva como régimen de determinación de bases tributarias", *Información Fiscal* núm. 7/1995, pág. 46.

¹¹ Desde hace tiempo se han planteado dudas sobre la legalidad de la estimación objetiva. Así, ya los primeros trabajos sobre el particular criticaban los defectos de técnica tributaria y de justicia. Cfr. M. CORTES DOMINGUEZ, "La estimación objetiva", *RDFHP* núm. 54/1964, págs. 429 y ss. F. SAINZ DE BUJANDA, "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario", ob. cit., págs. 189 y ss.

¹² Cfr. C. PALAO TABOADA, "La estimación objetiva singular", *Civitas, REDF* núm. 2/1974, pág. 376. F. J. MARTIN FERNANDEZ, "Acotaciones al régimen de estimación objetiva singular", *Civitas, REDF* núm. 68/1990, pág. 458.

¹³ Es preciso no caer en la fácil demagogia que supondría predicar que son los módulos, signos o índices los causantes de muchos de los cierres de negocios. Cuando, en honor a la verdad, estos contribuyentes podrían optar por el régimen de estimación directa, si bien con el aumento correspondiente de presión fiscal indirecta.

E S T U D I O S

En cuanto a la voluntariedad del régimen de estimación objetiva se ha configurado históricamente como el ejercicio de un derecho de opción entre dos actos expresos, de inclusión o de renuncia. Siendo esta última el régimen general vigente, lo que estimula la permanencia en la estimación objetiva, disminuyendo la pretendida voluntariedad y mostrando la preponderancia de la estimación objetiva sobre la estimación directa¹⁴. Da toda la sensación de que la estimación objetiva es una especie de "regalito grotesco" eso sí bien presentado, o de un cebo que se traga el contribuyente casi sin querer, penalizando la libre decisión de tributar por cualquier otro método. Razones no faltan para ello: en primer lugar, la renuncia al régimen de estimación objetiva determina la aplicación de la estimación directa sin posibilidad de acogerse a la estimación objetiva por coeficientes –se puede comprobar la sanción encubierta en que se convierte–. En segundo lugar, la renuncia al régimen es irrevocable en el plazo mínimo de tres años. En tercer lugar, la renuncia al régimen de estimación objetiva determina asimismo la renuncia a la aplicación del régimen simplificado del IVA y a la inversa. Cuarto, la renuncia determina la imposibilidad de acogerse a la estimación objetiva para cualquier otra actividad empresarial o profesional del sujeto. Y quinto, la renuncia determina la aplicación preferente de los signos, índices y módulos en la aplicación de la estimación indirecta¹⁵. A todas estas razones se les podría añadir que además se pierden ciertos beneficios fiscales de los que sólo puede disfrutarse en régimen de estimación objetiva, es el caso de la actual reducción del 15 por ciento de la cuantía de los signos, índices y módulos.

Existe, por tanto, una clara preferencia del legislador por la estimación objetiva y dentro de ella por la de signos, índices y módulos, para las actividades a las que sea de aplicación. Si a todo ello unimos la amenaza implícita de una mayor actividad inspectora para los sujetos acogidos a la estimación directa¹⁶, la eficacia del sistema parecería estar garantizada.

En cuanto a la noción de renta estimada, el actual sistema de estimación objetiva, al prescindir del volumen máximo de ingresos como criterio básico y recurrir a nociones extracontables, ha liberado a la inspección de sus responsabilidades. Es el Ministro de Hacienda quien, en ejercicio de su potestad re-

¹⁴ Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, "Los métodos de determinación de bases imponibles...", ob. cit., pág. 258.

¹⁵ Cfr. A. NAVARRO FAURE, "La adecuación del método de estimación...", ob. cit., págs. 94-95.

¹⁶ Cfr. F. POVEDA BLANCO, "El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales", *Impuestos* núm. 4/1993, pág. 21.

glamentaria, tiene que enfrentarse a la tarea de predeterminar el beneficio medio obtenido, en unos sectores de actividad donde la comprobación resulta difícil. Esto implica una desnaturalización del IRPF, ya que las órdenes ministeriales reguladoras no están motivadas y no existe ninguna normativa sobre el procedimiento a seguir, ni sobre la forma de dar participación o audiencia a los representantes de los empresarios o profesionales, quienes poseen gran cantidad de información a tener en cuenta. Parece que existiría una posible violación del principio de legalidad ya que el artículo 69.2 LIRPF autoriza a un reglamento para adoptar cifras individualizadas de rendimientos netos para varios períodos impositivos¹⁷.

En lo que concierne a la integración de las normas primarias y secundarias hay que estudiar la observancia de la reserva de Ley, ya que la regulación fundamental de cada ejercicio –sectores y cuantías– se realiza a través de una Orden Ministerial¹⁸. Por esta razón, se necesita determinar si la estimación objetiva pertenece al Derecho tributario material o al formal. La cuestión debe ser estudiada desde las dos ópticas. Como normas procedimentales, que no afectan al presupuesto de hecho ni a la base imponible, no se vulneraría la reserva de ley tributaria, ya que como afirma la STC 224/1992, esta institución tiene carácter relativo y, además, es más flexible en unos elementos –base imponible– que en otros –hecho imponible–¹⁹.

Lo que nunca se podría sostener, con la regulación actualmente vigente, es que las normas de la estimación objetiva posean carácter sustancial y generen unas bases imposables alternativas, ya que ello supondría una injerencia en la naturaleza y objeto del impuesto al configurar dos tributos distintos, uno por vía legal y otro por vía reglamentaria, lo que obviamente contradice el artículo 31.3 CE²⁰. Así pues para salvar la inconstitucionalidad se debe optar, aunque sea una falacia por la incongruente consecuencia que se produce, por su carácter procedimental. La estimación directa y la estimación objetiva son dos métodos de determinación de bases que tienden a comprobar la misma realidad: la renta efectiva, aunque lo hacen de forma diversa, por lo que es normal que la fuente normativa sea también diversa, pues la Ley es un instrumento de-

¹⁷ Cfr. A. JUAN LOZANO, *"La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF"*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 80.

¹⁸ La última O. M. por la que se aprueban los signos, índices y módulos es de 27 de noviembre de 1996.

¹⁹ Cfr. STC 224/1992, de 14 de diciembre.

²⁰ Véase F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, *"Elementos cuantitativos de la prestación tributaria"*, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 60/1965, pág. 923.

E S T U D I O S

masiado rígido para fijar los signos, índices y módulos. Este razonamiento que es utilizado hasta la saciedad y, en el que se insiste señalando que es necesario para no quedarse en exceso rezagados respecto a la evolución de la realidad económica, debe ser descartado, ya que no está plenamente justificado. Y ello porque existen otros elementos de mayor incidencia en la realidad económica como el tipo de gravamen y las deducciones en la cuota que necesitan ser revisados casi todos los años y que aparecen fijados en la Ley, aunque sometidos a revisión a través de la Ley de presupuestos²¹. Se ha afirmado que el carácter procedimental de la estimación objetiva es fruto de una falacia, dado que se define así a los meros efectos de salvar la constitucionalidad del régimen, sin percatarse que el razonamiento debería ser el contrario, es decir, determinar si se trata de una base imponible alternativa con independencia de que esto implique la inconstitucionalidad. Por tanto, ésta sería el efecto y no la causa.

Sobre el particular el Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse, si bien no se ha aclarado meridianamente el problema que se plantea. La STC núm. 221/92 de 11 de diciembre de 1992 ni se pronuncia de forma clara, ni se contiene una doctrina explícita acerca del ámbito de la base imponible reservado a la Ley. Así, se señala en cuanto a la base imponible: "en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulada por Ley. No puede desconocerse, sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación, requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas reglamentarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cual es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservada al legislador; análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata" (FJ 7º). Ahora bien, ¿acaso no son elementos esenciales para la determinación de la base imponible aspectos como los signos, índices y módulos o, la enumeración de las actividades que pueden acogerse a un régimen objetivo o, las cifras individualizadas de rendimientos netos o, los coeficientes o, las obligaciones formales...? ¿Acaso se podría calcular la base imponible a través de un método de estimación objetiva sin tener en cuenta los reglamentos dictados al respecto?

²¹ Véase A. NAVARRO FAURE, "La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de justicia tributaria", ob. cit., pág. 77.

Fernando Serrano Antón

En cualquier caso, se está en presencia de una materia de difícil catalogación entre Derecho material o formal tributario. Es más, es un aspecto que pone en entredicho esa división del Derecho tributario, es una cuestión difusa, que se pierde en la clasificación²².

Ya que la estimación objetiva trata de cuantificar la prestación tributaria en función de la renta efectiva, se plantea otro interrogante. Los módulos reglamentariamente determinados ¿son plenamente vinculantes?, ¿puede el sujeto pasivo prescindir de la renta estimada cuando se haya acreditado una renta efectiva distinta, pero no existiera una renuncia previa al régimen de estimación objetiva? La respuesta es que la estimación objetiva debería permitir la posibilidad de demostrar la inaplicación de los módulos al caso concreto, lo que quizás podría conducir a una cierta negociación entre contribuyente y Hacienda²³. Pero el sistema vigente no lo consiente, sino que sólo admite la reducción de los módulos, y eso será en circunstancias extraordinarias ajenas al proceso productivo y con comprobación de los órganos inspectores²⁴.

Los signos, índices y módulos, los valores medios deben ser calificados más que como presunciones legales como auténticas ficciones jurídicas ya que el legislador prescinde de la realidad subyacente para crear su propia apariencia²⁵. En cualquier caso, la mayor dificultad con que se encuentra esta prevalencia de la renta estimada reside en el principio de capacidad económica. La cuantificación de la renta empresarial o profesional realizada a través de la estimación objetiva, se basa en una serie de valoraciones desconectadas de la efectiva capacidad económica del sujeto pasivo, sabiendo además, como ha sido recordado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 45/1989, que dicho principio es un criterio de medición de la carga tributaria, así como su

²² Cfr. C. PALAO TABOADA, "Métodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles", *Hacienda Pública Española* núm. 79/1982, pág. 20.

²³ Cfr. F. SERRANO ANTON, *"La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales"*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, pág. 90.

²⁴ El art. 28.4 RIRPF establece una serie de supuestos, que van ligados en la mayoría de los casos a incendios, inundaciones o circunstancias excepcionales, en los que es posible la minoración del rendimiento neto calculado por signos, índices o módulos.

²⁵ En este sentido, PALAO TABOADA opina que los métodos indiciarios o presuntivos basados en ficciones son repudiables cuando su entera aplicación se deja en manos de los contribuyentes y funcionarios y, sobre todo, cuando se hace descansar sobre ellos al sistema tributario. "Estudio Preliminar" en *"Principios de Derecho tributario"* de A. BERLIRI, Ed. Derecho financiero, Madrid, 1974, págs. 36-37.

E S T U D I O S

correcta aplicación es una exigencia del principio de igualdad²⁶. De hecho, el resultado estimado sólo coincide esporádicamente o nunca con la renta efectivamente percibida. Por ello, se afirma que el gravamen de las rentas empresariales o profesionales pierde su nota de personalidad²⁷, aparte de que se violaría el derecho constitucional de todo contribuyente a ser gravado de acuerdo con su capacidad económica²⁸.

La capacidad económica además de fuente de la imposición, debe ser criterio de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de modo que esté presente en todas las fases del tributo, incluida pues la determinación de la base imponible²⁹. Así que lo reprochable constitucionalmente no es la estimación objetiva, institución que necesaria para asegurar la pretensión tributaria, agilizar y evitar el evasión fiscal, sino el sistema de signos, índices y módulos, ficciones contra las que no se admite prueba y que no permiten el gravamen de la capacidad económica efectiva³⁰.

Además el Tribunal Constitucional conecta la efectividad de la capacidad económica con el principio de igualdad (SSTC 209/1988 y 45/1989). De este modo, impedir la modificación de la renta estimada supondría una imposición genéricamente uniforme que sofocaría las particularidades, lo que

²⁶ Cfr. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, "Elementos cuantitativos de la prestación tributaria", *RDFHP* núm 60/1965, pág. 971. A. NAVARRO FAURE, "La adecuación del método de estimación objetiva de la base imponible por signos, índices y módulos a los principios de justicia tributaria", ob. cit., pág. 82.

²⁷ En ocasiones, la pérdida del matiz personalizador imperante en el Impuesto es consecuencia de la propia realidad. Así es puesto de relieve, por ejemplo, por E. ESEVERRI y J. LOPEZ MARTINEZ cuando afirman que "los sistemas de módulos u objetivos para la determinación de las bases son muy toscos y no se acercan a la realidad económica del contribuyente, pero al mismo tiempo, son necesarios en ciertos sectores de la actividad económica, en donde la teneduría de unos libros contables, resulta muy difícil y de existir, resulta poco fiable, por lo que es preferible que sea la propia norma tributaria la que, a través de mecanismos objetivos de cada realidad económica, indique cómo puede llegarse a determinar una base tributaria que, por aproximación, llegue a medir el hecho imponible de que se trate". En *"Temas prácticos de Derecho tributario"*, Comares, Granada, 1994, pág. 251.

²⁸ Cfr. M. T. SOLER ROCH, "Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares", *Civitas, REDF* núm. 66/1990, pág. 193.

²⁹ Cfr. G. CASADO OLLERO, "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica", *Civitas, REDF* núm. 20/1978, pág. 324. A. JUAN LOZANO, "La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF", ob. cit., pág. 108.

³⁰ MOSCHETTI sobre el particular afirma que "las presunciones fiscales absolutas, aunque sean abstractamente lógicas y racionales, son siempre inconstitucionales; en efecto, al conectar el pago con hechos, sujetos o valores cuya existencia no está comprobada ni es sucesivamente comprobable no garantizan que la contribución de todos se mida en razón a su capacidad efectiva". En *"El principio de capacidad contributiva"*, traducción J. Calero y R. Navas, IEF, Madrid, 1980, págs. 396-498.

Formas de estimación objetiva

sería inconstitucional. Por tanto, el rendimiento que se grava no es un rendimiento obtenido sino un rendimiento atribuido por la Administración a cada sujeto pasivo en función no de la naturaleza del rendimiento sino del sector empresarial del que se derive³¹. Precisamente porque a través de este método se está midiendo un rendimiento medio o normal, no se incluyen, por un lado, los incrementos de patrimonio que deriven de bienes inmuebles o buques afectos –ya que se calculan por el régimen general³²– y, por otro lado, se tienen en cuenta circunstancias excepcionales³³. Contradictoriamente a lo que se mantiene en este trabajo, la *Corte Costituzionale Italiana* ha señalado en su sentencia de 31 de marzo de 1965, que el respeto al principio de capacidad económica en el régimen de estimación objetiva es total, puesto que la capacidad se mide "por la aptitud del bien para producir un rendimiento económico y no por la renta que obtiene su poseedor, por la productividad y no por el producto real".

El método de estimación objetiva es un arma letal dado que permite que sujetos con la misma capacidad económica sean tratados de distinta manera según opten por un método u otro.

No obstante todas las puntualizaciones realizadas sobre las lesiones que se pueden producir a los principios materiales de justicia, su modificación no tiene por qué llevar aparejada una mejora sustancial, ya que puede conllevar un aumento de litigiosidad, una disminución de la seguridad jurídica y, por ende, una pérdida total de operatividad³⁴. Asimismo, a modo de pesimista observación global, se puede concluir señalando que el régimen de estimación objetiva que en ella se articula obedece a una finalidad recaudatoria más que a la equidad tributaria y a la predicada aproximación a la realidad; a su vez, parece estar justificado más que por una simplificación de las obligaciones formales, que efectivamente se cumple en la modalidad de signos, índices y módulos, por una economización de los medios de gestión de la Administración tributaria.

³¹ Esta afirmación puede dar lugar a reflexionar sobre el verdadero hecho imponible que subyace en el IRPF, ya que a través de la estimación objetiva de la base imponible parece que aquél consistiría en el mero ejercicio de la actividad.

³² Cfr. art. 41.2 LIRPF.³³ Cfr. A. NAVARRO FAURE, "La adecuación del método de estimación objetiva por signos, índices y módulos a los principios de justicia material", ob. cit., pág. 86.

³⁴ Se podría producir lo que PALAO TABOADA define como "contradicción entre la creencia en la intangibilidad de ciertos principios y la comprensión de su insostenibilidad práctica". Cfr. "La estimación objetiva singular", *Civitas, REDF* núm. 2/1974, pág. 377.

E S T U D I O S

Si se prefiere una visión optimista se diría que la aplicación de la estimación objetiva produce una simplificación de las labores de investigación y comprobación, una liberación de recursos, fundamentalmente humanos, que pueden destinarse a otras tareas, lo que habría de implicar una mejora en la eficacia administrativa³⁵; desde el punto de vista del contribuyente, se verá redimido de considerables obligaciones formales que le supondrán un menor coste fiscal indirecto y, el ahorro efectivo de recursos que destinaba a la contratación de servicios de asesoramiento y llevanza de contabilidad y gestión tributaria³⁶. Asimismo se podría pensar que este régimen está ideado para otro fin distinto del de estimación directa, siendo su estructura interna congruente con la misión que se le asigna. Ahora bien, aún siendo positivos, teórica y prácticamente la deuda tributaria calculada conforme a regímenes objetivos no se adecua a criterios de capacidad económica.

En cualquier caso, se debe poner de relieve que el estado de la cuestión es la expuesta y que aunque soplan vientos de cambio todavía falta por confirmar el rumbo de los mismos. De momento, estos son los datos con los que se tiene que bregar, si bien sería recomendable que primaran los criterios de justicia en la labor de normación que los de índole técnica o que miran en mayor medida hacia la realidad de nuestra Administración tributaria en la exacción de los tributos.

4- LA NATURALEZA SUSTANCIAL DEL REGIMEN DE ESTIMACION OBJETIVA

Desde una concepción sustancial, la aplicación de la estimación objetiva ya no da lugar a una renta estimada, sino a algo ajeno al presupuesto de hecho, definido como obtención de renta. Se trata de un elemento nuevo que responde al resurgimiento de una institución ya vieja: la imposición real sobre la renta.

Ante la falta de operatividad de la imposición personal sobre la renta de las PYMES, el legislador ha vuelto a la imposición sobre el producto. En efecto, en la estimación objetiva actual, lo que se somete a gravamen son las rentas atribuibles a los factores de producción, como se aprecia en las Ordenes Ministeriales reguladoras de los signos, índices y módulos. El hecho imponible ha

³⁵ Cfr. T. MEROLA MACANAS, "La tributación de los pequeños empresarios y la estimación objetiva singular: necesidad de una reforma", *HPE, Cuadernos de Actualidad* núm. 6/1990, pág. 15.

³⁶ Cfr. J. A. ROZAS VALDES, "Comentario al artículo 69 LIRPF" en *"Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Reglamento del Impuesto"*, Dir. F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Colex, Madrid, 1993, pág. 499.

pasado de ser la obtención de renta por el desarrollo de una actividad empresarial, a ser el mero ejercicio de una actividad empresarial, y la base imponible ha variado su método de cuantificación, pasando de utilizar índices internos –beneficio– a externos –número de asalariados, por ejemplo–.

En cuanto a la relación del régimen general del IRPF con la estimación objetiva parece que nos hallamos ante lo que TESAURO denomina como un régimen fiscal sustitutivo, es decir, ante la creación de un tributo que se aplica en lugar de otro; ante un hecho imponible alternativo, cuya cuantificación, realizada a través de los signos, índices y módulos, da lugar a una base imponible alternativa³⁷. La naturaleza de los regímenes fiscales sustitutivos, que presuponen dos tributos distintos: el sustituido, que es el régimen general –de estimación directa– y el sustitutivo, que es la excepción. La relación entre ambos se produce por una técnica de exención respecto al sustituido y de sujeción inmediata al sustitutivo. Ahora bien, la sustitución se produce sólo a instancia del sujeto pasivo, que es quien opta por permanecer en un determinado régimen.

Además, el tributo sustitutivo depende ontológicamente del sustituido. No puede pervivir de forma independiente en el ordenamiento jurídico, sino que depende de la existencia del tributo a sustituir. Sin embargo, sus normas pueden regular autónomamente la institución en cuestión, siempre que cumpla con dos exigencias. La primera, que su establecimiento persiga un interés general adecuado al principio de igualdad, lo que se cumple con la estimación objetiva por signos, índices y módulos, ya que pretende adaptarse a las exigencias sociales y a la realidad administrativa³⁸.

La segunda exigencia es que su regulación impida la aparición de discriminaciones. En este sentido, la actual normativa no parece muy afortunada al elaborar una larga lista de sectores, actividades, epígrafes, etc. Sería preferible una delimitación más genérica basada en el tamaño de la estructura empresarial³⁹.

³⁷ En relación con las bases alternativas véase F. SAINZ DE BUJANDA, *"Hacienda y Derecho"*, vol. VI, I. E. P., Madrid, 1973, pág. 209.

³⁸ Véase A. JUAN LOZANO, *"La estimación objetiva por signos, índices y módulos en el IRPF"*, ob. cit., págs. 125 y ss.

³⁹ Como se puede comprobar el actual régimen de estimación objetiva parece no encajar en ningún molde con el que se pretenda justificar su adecuación a los principios constitucionales.

E S T U D I O S

Pero el principal escollo con que se enfrenta la regulación actual de la estimación objetiva es su adecuación al principio de reserva de Ley. Si actúa como un régimen fiscal sustitutivo, al suponer de hecho la creación *ex novo* de un nuevo tributo, no puede ser ajeno a las exigencias del art. 31.3 CE, con lo que se puede concluir que la regulación mediante Orden Ministerial es inconstitucional. Así ha sido puesto de manifiesto por la doctrina, se deja un amplio margen a la norma reglamentaria del régimen de estimación objetiva, en virtud de una habilitación que llega a realizar incluso directamente a favor del Ministro de Economía y Hacienda para la fijación de los signos, índices, módulos o coeficientes, "hecho que abre notorios interrogantes acerca no sólo del respeto al principio constitucional de reserva de Ley en la cuantificación de las deudas tributarias, sino también acerca de la titularidad de potestades reglamentarias y de su ejercicio –en aspectos no ciertamente domésticos u organizativos– por parte no del Gobierno, sino de uno de sus miembros aisladamente considerado"⁴⁰.

Como se puede comprobar existen algunos argumentos que sugieren la inconstitucionalidad del régimen. Si bien en el fondo es necesario un régimen fiscal distinto a la estimación directa que no ahogue a las PYMES y no exija de la Administración actuaciones de comprobación e investigación que superen sus posibilidades operativas, lo cierto es que la regulación actual no es la más adecuada.

5- ¿LAS PYMES? BIEN, GRACIAS

La Ley 18/1991 del IRPF supuso una mejora en el tratamiento de las PYMES. Muchos aspectos fueron reformados guiados por el Libro Blanco de reforma del Impuesto elaborado en el seno de la Secretaría de Estado de Hacienda –epígrafe 6.4.3.–⁴¹, pero quizá entre todos ellos debe ponerse de relieve el nuevo tratamiento de las diferencias entre los rendimientos reales y los rendimientos derivados de la estimación objetiva. Se excluyó el gravamen de los incrementos de patrimonio que pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de la estimación objetiva. Se puso fin a la agria polémica

⁴⁰ Cfr. J. MARTIN QUERALT, "Capítulo II: El IRPF (I)", en *Curso de Derecho tributario. Parte especial*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 135.

⁴¹ Cfr. S. APARICIO ORTIGOSA y P. ARRIETA VILLAREAL, "La determinación de la base en las actividades empresariales y profesionales" en *La fiscalidad en España tras la reforma de los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio*, AEDAF, Madrid, 1993, pág. 171.

entre la Administración que entendía la existencia de incrementos injustificados de patrimonio y la doctrina⁴².

Desde marzo de 1996, las PYMES han sido bien tratadas por el ejecutivo. No han dejado de aparecer medidas favorecedoras de las mismas. En primer lugar, se creó una Secretaría de Estado dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda bautizada con el nombre de "Secretaría de Estado de Comercio, Turismo y de la Pequeña y Mediana Empresa", con lo que ya se presagiaba el vuelco en el tratamiento de las PYMES. Segundo, fue la reducción de los signos, índices y módulos en un 15 por ciento para el ejercicio de 1996⁴³ que, por cierto, ha sido prorrogado para 1997 por la Ley de Medidas Fiscales⁴⁴. Después, fue el no cómputo de las nuevas contrataciones de empleados para la determinación del rendimiento neto, así el rendimiento que fuera imputable a esos nuevos trabajadores no tendrá reflejo en la declaración del IRPF de 1997⁴⁵. No en vano hay que advertir que las PYMES dan empleo al 73 por ciento de la mano de obra del sector privado y se rompe así el aparente desincentivo que el empleo supone en esta modalidad de estimación de rendimientos, ya que el módulo más importante suele ser el factor trabajo.

Asimismo, hay que enumerar las medidas que en otros Impuestos que versan sobre las PYMES, me refiero a la bonificación del 95 por ciento de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se produce la transmisión de la empresa individual al cónyuge, a los ascendientes o descendientes siempre que la mantengan durante un plazo de 10 años⁴⁶. En este impuesto también se encuentra la exención del 95 por ciento de la cuota del Impuesto sobre Donaciones por la transmisión de la empresa individual o en participaciones de la entidad del donante, con una serie de condiciones⁴⁷. Por último, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio también se ha introducido alguna previsión sobre las PYMES, me refiero a la exen-

⁴² Véase la Resolución del TEAC de 26 de julio de 1988. En consonancia, con tal previsión se ha modificado, en idéntico sentido, el régimen simplificado del IVA, eliminando el carácter de impuesto mínimo que había tenido la cuota calculada con arreglo al mismo. Cfr. art. 2 RD 1841, de 30 de diciembre de 1991, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF. Consúltase M. C. GOMEZ RUPEREZ, "El régimen de estimación objetiva de la base imponible", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 990 y ss.

⁴³ Cfr. RD Ley 7/1996, de 7 de junio.

⁴⁴ Cfr. art. 4 y D. F. octava de la Ley 13/1996, de medidas fiscales para 1997.

⁴⁵ Cfr. D. F. octava LMF y art. 1 RD Ley 7/1996.

⁴⁶ RD Ley 7/1996.

⁴⁷ Cfr. art. 20.6 LISD.

E S T U D I O S

ción de los bienes y derechos que son necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial, siempre que se ejerza de una forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo. De igual modo están exentas las participaciones en entidades con o sin cotización, con una serie de requisitos establecidos en el artículo 4 LIP. Y, por último, hay que señalar el régimen especial para empresas de reducida dimensión existente en el Impuesto de Sociedades –art. 122 LIS–.

Una vez hecho un recorrido sobre las últimas normas dictadas en relación con las PYMES me atrevería a afirmar que existe una corriente que trataría de beneficiarlas, considerando quizás el abandono que les ha afectado durante algunos años.

En esta línea se encontrarían las modificaciones que se están estudiando sobre el régimen fiscal de las PYMES en el IRPF y en otros impuestos. Aquí se puede comentar en relación con el Impuesto sobre Sucesiones que el Gobierno pretende reducir la carga fiscal para los dueños de empresas familiares que transmitan su negocio a familiares directos. La Ley de Presupuestos de 1997, como es conocido, incluye una bonificación del 95 por ciento del impuesto para los nuevos propietarios, pero no reduce el incremento de patrimonio que supone la cesión para los transmitentes. Además Hacienda estudia suprimir la obligación de que se mantenga la misma actividad durante 10 años, por lo que se permitiría el cambio de negocio que garantice su viabilidad. Las modificaciones incluyen extender la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para los activos empresariales que correspondan al cónyuge cuando la unidad familiar tenga régimen de gananciales. Existen otras medidas que están siendo estudiadas por la Comisión Interministerial como, por ejemplo, en el IVA que se prevé que transcurridos dos años sin haber cobrado una operación, la Administración tributaria devolverá o compensará a los empresarios el importe del IVA que en su día se hubiese ingresado. El IAE también se ve afectado por la corriente de las PYMES, así se modificará la configuración del mismo, en el sentido de vincular su pago a los beneficios de la empresa. Asimismo se pretende la simplificación del IAE a la hora de su aplicación.

6- ¿DONDE ENCAJAN LAS NUEVAS VENTAJAS FISCALES PARA LAS PYMES?

El Gobierno ha estado recordando últimamente que pondrá en marcha un conjunto de medidas fiscales de apoyo para las PYMES. Este grupo de normas busca promover la inversión y el empleo, mejorar la tributación de las PYMES, luchar contra la morosidad, facilitar la continuidad de las empresas familiares, racionalizar y simplificar la tributación del IRPF a las PYMES –ya, antes se ha-

bía acomodado el IS a las PYMES con un régimen especial⁴⁸. Todas estas medidas son muy loables y necesarias, pero su contenido puede suscitar algún interrogante.

El espíritu que inspira esta reforma en la fiscalidad de las PYMES es acercar su tributación a su verdadera realidad. Este propósito es muy digno. La tributación, en primer lugar, debe ser justa, esto es debe adecuarse a la capacidad de pago del sujeto pasivo de un impuesto, en este caso, las PYMES. Esta capacidad de pago en lo que se refiere al IRPF, viene manifestada por los beneficios del ejercicio. La lógica dictaría que la base imponible de este impuesto se ajustara a los beneficios, con las posibles bonificaciones fiscales derivadas de políticas concretas como la promoción de empleo. La realidad, sin embargo, es muy distinta y los beneficios que calcula Hacienda para las empresas son, normalmente, superiores a los que verdaderamente obtienen ya que los sistemas de módulos y coeficientes sobreestiman los resultados positivos. Este problema debe ser abordado por el Gobierno, pero cómo hacerlo, parcialmente o en el marco de una reforma global del Impuesto, aunque después se tratará el enigma, la coherencia dictaría que en un sistema tributario como el nuestro, tan cargado de defectos técnicos y tan desincentivador de la actividad económica, se procediera a reformarlo en su conjunto, no a darle pequeños retoques que cierran unos agujeros mientras se abren otros.

La reforma del tratamiento fiscal de las PYMES supone un mensaje de apoyo a un colectivo importante del tejido económico español. El enunciado de las medidas conocido hasta ahora, refleja que Hacienda está buscando el difícil equilibrio entre las necesidades de recaudación y los incentivos fiscales que demandan las organizaciones empresariales. Sin embargo, parece que el plan tiene puntos oscuros. En primer lugar, existe un amplio consenso entre los expertos fiscales, e incluso entre los grupos políticos, al señalar que una de las sangrías más preocupantes en la financiación del Estado son los incentivos y bonificaciones fiscales, que algunos estudios cuantifican en varios billones de pesetas. Las reformas fiscales planteadas en varios países europeos, incluyendo la última Ley del IS español, se encuentran en la línea de reducir las bonificaciones a situaciones coyunturales de recesión económica, eliminando los incentivos permanentes.

Las reformas en el tratamiento fiscal de las PYMES deberían eliminar, así como para cualquier colectivo, los obstáculos que puedan poner en peligro la supervivencia de la actividad económica por un exceso de celo recaudatorio.

⁴⁸ Véase A. CAYON GALIARDO, "Las PYMES y el Impuesto sobre Sociedades", *Revista Técnica Tributaria* núm. 36/1997, págs. 17 y ss.

E S T U D I O S

Pero limar estas aristas no puede convertirse en un tratamiento privilegiado que intente sustituir la ineficiencia de una actividad por la vía de la reducción de impuestos. Igual, más que rebajas fiscales, la Administración y las organizaciones empresariales tienen que eliminar las trabas con que se encuentren las PYMES para acceder a los mercados y conocer todas las posibilidades de apoyo a sus actividades para aumentar así su competitividad.

7- PLAN DE AYUDAS FISCALES PARA LAS PYMES

El Ministro de Economía y Hacienda ha anunciado que el Gobierno va a poner en marcha un conjunto de medidas de apoyo a las pequeñas y medianas empresas, de manera que vean reducida su carga fiscal y administrativa, al tiempo que se incentivará la inversión y el empleo. Con este anuncio el Ministro ha indicado algunas de las conclusiones a las que se ha llegado en una Comisión Interministerial constituida el pasado mes de octubre para estudiar la fiscalidad de las PYMES. Las conclusiones alcanzadas han sido presentadas dentro del plazo que hasta el 31 de marzo se tenía, si bien no es conocido el contenido del mismo, siendo estas líneas fruto de distintas conversaciones entre responsables del Ministerio y algunos pronunciamientos del Ministro. Así, las novedades más significativas afectan a los regímenes especiales del IRPF.

Entre las distintas medidas que han sido propuestas, se encuentran:

- * Las empresas que declaran por módulos –alrededor de 2 millones de una treintena de sectores que tienen menos de nueve trabajadores podrán amortizar los activos fijos ligados al desarrollo de la actividad. De esta forma, reducirán el beneficio sobre el que tienen que tributar de la misma forma y con las mismas tablas que amortizan las grandes empresas.

- * Se reducirá la carga tributaria de los empresarios que tributen en el régimen de signos, índices y módulos, que mantengan o creen empleo aunque el empleo con que cuente cada empresa seguirá contando a la hora de determinar el rendimiento neto. Parece que el sistema de módulos, creado para simplificar la tributación de las empresas, penalizaba el empleo al ser la plantilla decisiva a la hora de determinar los beneficios. Algunas medidas de atenuación han sido ya tomadas en relación con la contratación de trabajadores. Es conocida la norma de junio pasado según la cual no se tomaban en el cómputo del rendimiento neto el aumento de plantilla durante 1996. También el esfuerzo inversor será tomado en cuenta en la rebaja de la carga fiscal de las PYMES.

- * Se extenderá la aplicación de los incentivos fiscales, a los que actualmente sólo pueden acogerse si están en régimen de estimación directa.

- * Las PYMES que se encuentren en régimen de estimación objetiva por coeficientes, empresas no incluidas en módulos y que tengan plantillas inferior-

Fernando Serrano Arón

res a 12 trabajadores, con una facturación de menos de 50 millones de pts., en este caso, las PYMES se beneficiarán de la deducción de todos los gastos vinculados con la actividad, entre ellos la amortización de los activos correspondientes, desapareciendo la relación de gastos deducibles tasados que hasta ahora es aplicable. Con este sistema se aproximará la tributación de las empresas a su situación real, sin incrementar la carga administrativa de las mismas. En otras palabras, el sistema de coeficientes será similar al de la estimación directa pero con menos deberes formales. Sobre este particular, algunos autores han ubicado a esta técnica estimativa en una posición intermedia entre los métodos directo e indiciario. Se afirma que a través del régimen de coeficientes no se trata de dar con la verdadera base imponible del sujeto pasivo en cuanto fiel reflejo de la capacidad económica contemplada por el hecho imponible, sino con una base lo más aproximada posible a la verdadera y sólo presuntamente cierta, al menos en todos los elementos no directamente derivados de los datos que han de ser objeto de cuantificación exacta⁴⁹. No obstante, hay que advertir que de acuerdo con la actual normativa de la estimación objetiva por coeficientes, el carácter indiciario presente en ella afecta tan sólo a elementos de orden secundario.

Las cuantías y las condiciones de las bonificaciones todavía no han sido establecidas, no obstante, hay que tener en cuenta las necesidades presupuestarias para adaptarlas a los limitados recursos del Estado. Asimismo se está especulando sobre la ampliación de los límites para que las empresas se puedan acoger al régimen de coeficientes.

8- CIU PROPONE LA REFORMA DE LA ESTIMACION OBJETIVA

Una Proposición de Ley, presentada en el Congreso por Convergencia i Unió, pretende reformar el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que puede afectar a unas 3.500.000 empresas. El 70 por ciento de ellas, son susceptibles de acogerse al régimen de módulos o estimación directa y, alrededor de 500.000 al régimen de coeficientes.

El objetivo de la reforma es ajustar la tributación de las PYMES a la realidad, simplificar el cálculo de rendimientos e incentivar la creación de empleo. La iniciativa postula que los contribuyentes que renuncien al sistema de mó-

⁴⁹ Cfr. E. GONZALEZ GARCIA, "Comentario al art. 50 LGT" en *"Comentarios a las Leyes financieras y tributarias"*, t. IIa, Edersa, Madrid, 1985, pág. 412. En el mismo sentido, A. DURAN-SINDREU BUXADE, "La estimación indirecta de bases imponibles: delimitación conceptual y legal", RDFHP núm. 199/1989, pág. 53.

E S T U D I O S

dulos no pasen forzosamente al sistema de estimación directa, sino que puedan tributar en el régimen de estimación objetiva por coeficientes. CIU considera que este sistema permite aproximar la tributación de las pequeñas empresas a los beneficios reales, ya que, según la normativa actual, las pequeñas empresas que tienen que determinar sus bases imponibles por el régimen de signos, índices y módulos no tributan por los beneficios que obtienen, sino por otros parámetros menos reales.

La Coalición catalana persigue, asimismo, que se amplíen los límites actuales del volumen de operaciones para las empresas en estimación objetiva por coeficientes, de modo que de los 50 millones de ptas. actuales se pase a 100 millones de ptas., para las actividades empresariales y, a 15 millones de ptas. (en lugar de cinco) para la facturación máxima permitida a los profesionales.

El portavoz de la coalición catalana ha puesto de manifiesto que esta propuesta reducirá el fraude fiscal, sobre todo, en lo que se refiere al IVA. En su opinión, con el sistema de coeficientes las empresas deben llevar registro de ingresos y gastos, lo que obstaculizaría la venta de facturas falsas. Al mismo tiempo, CIU considera que el nuevo sistema afloraría nuevas actividades empresariales, que en la actualidad se encuentran "sumergidas" por temor a Hacienda.

El sistema de flexibilización del régimen de estimación objetiva, que propone CIU, permite a una empresa que se encuentra en una coyuntura desfavorable tributar por el sistema de coeficientes y no quedar perjudicada por la rígida estimación de rendimientos que le asigna el régimen de módulos. En opinión de CIU, el nuevo método "no significa exactamente que se reducirán impuestos, sino que se invertirá la dinámica ya que con los módulos únicamente se tienen en cuenta conceptos como la superficie del local o los empleados, sin considerar la marcha económica del negocio, lo cual es una auténtica aberración".

Por su parte, el Círculo de Empresarios ha pedido al Gobierno una reforma del IRPF que se centre en la simplificación de dicho impuesto, para facilitar su cumplimentación y, que se rebaje el tipo marginal máximo del gravamen personal sobre la renta hasta el tipo del Impuesto sobre Sociedades. En esta misma línea, el director del Instituto de Estudios Económicos ha señalado que el tipo marginal máximo del IRPF debería situarse en el 40 por ciento. Se precisó, a su vez, que esta reducción no debería implicar la subida del IVA para compensar una hipotética pérdida recaudatoria, ya que, en su opinión, un IRPF más bajo no es sinónimo de reducción de ingresos fiscales, sino que, por el contrario, reduce el fraude y deja de penalizar el trabajo.

Al tren procedente de Cataluña se ha unido también el "anuncio convoy" de las Haciendas vascas. La iniciativa lanzada por Vizcaya prepara una refor-

Fernando Serrano Antón

ma del sistema de módulos, si bien se prevé un pacto entre Vizcaya, Alava y Guipúzcoa para aprobar una normativa común en toda la comunidad. En dicha reforma se está previsto eliminar el cómputo de personal asalariado, incentivar la contratación y exigir una contabilidad –un libro de ingresos o ventas y otro de compras o gastos–. Quizá lo más curioso resulte ser el renacimiento de las evaluaciones globales al preverse la posibilidad de las evaluaciones globales, aunque esta vez se disfraza diciendo que "en determinados colectivos, como taxistas o fontaneros, se propone recuperar los convenios para determinar el rendimiento neto". Salvo esta última cuestión, sí se puede constatar que existe una sintonía con las medidas previstas por la Comisión Interministerial que estudia las PYMES en España.

9- ¿COMO Y CUANDO SE LLEVARIAN A CABO LAS MODIFICACIONES DEL IRPF EN RELACION CON LAS PYMES?

Parece que efectivamente se van a llevar a cabo todas estas reformas que se indican. Ahora bien, hasta el momento se ha oído la voz de los técnicos y, por tanto, hay que esperar a lo que ocurra en el trámite político y el juego de las mayorías. En cualquier caso, existe voluntad de reformar el régimen de estimación objetiva junto con otras cuestiones del IRPF. El problema, una vez que se ha decidido modificar el régimen, radica en determinar cuando se podría realizar. Se debe hacer referencia a dos distintas opiniones:

1) Consistiría, una vez elaborado el informe de la Comisión Interministerial, que se produjese la reforma de la estimación objetiva del IRPF sobre las PYMES lo antes posible.

2) Que personalmente me parece la más conveniente, se trataría de insertar la reforma de este ámbito del IRPF en la reforma global que sobre el IRPF se está discutiendo. Como es sabido, el Gobierno ha previsto que la reforma del IRPF se lleve a cabo a lo largo de 1998, de forma que entre en vigor en 1999. Así, ha sido declarado por distintos responsables del Ministerio de Economía y Hacienda (entre ellos el mismísimo Ministro o el propio Secretario de Estado de Hacienda). Precisamente, para estudiar esta reforma, se ha creado una Comisión de trabajo, presidida por M. Lagares Calvo. Los trabajos de esta Comisión, y las propuestas que deberá formular, tendrán como objetivo la adecuación del Impuesto a la configuración del mismo existente en los países comunitarios, especialmente en lo que se refiere a la tarifa, tipos marginales y deducciones. Igualmente tendrá que tenerse en cuenta el nuevo modelo de financiación autonómica, que ha convertido a este impuesto en un tributo compartido entre el Estado y las autonomías. Los trabajos de la Comisión y las propuestas correspondientes deberán estar ultimados antes del mes de julio 1998, si bien deberá anticiparse un análisis provisional a finales del presente año. Pues bien, pa-

E S T U D I O S

rece lo más coherente, dado que no es recomendable realizar modificaciones todos los años del IRPF (primero, los incrementos y las disminuciones patrimoniales, ahora parece que la reforma de la fiscalidad de los seguros mixtos), sería esperar a la reforma global a la que se ha hecho referencia para modificar el régimen de la estimación objetiva.

La tendencia de la reforma es claramente beneficiosa para las PYMES y como no para la estimación objetiva. Se trataría de potenciar especialmente el sistema de coeficientes, sin olvidar a los signos índices y módulos. Potenciar el sistema de coeficientes, sin olvidar a los signos índices y módulos. Potenciar el sistema de coeficientes significa llevar unos deberes contables que son más laxos que en la estimación directa, pero que hay que llevarlos. Esto parece que es lo recomendable ya que se estrecha la relación entre fiscalidad y situación real de la PYME. Parece que lo que queda claro es que Hacienda no quiere que estas nuevas bonificaciones supongan elevar la presión fiscal indirecta o carga burocrática y contable de las empresas a la hora de demostrar los gastos o las inversiones realizadas. Por ello, sólo será necesario que los empresarios aporten las facturas y lleven un libro registro de bienes –mínima información contable–, pero no la contabilidad que impone el Código de Comercio necesaria para los demás empresarios. En cualquier caso, en la concepción de la reforma se desea la posibilidad de cambiar el régimen de estimación cada año, en lugar de permanecer el mínimo de tres años si se opta por módulos.

10- ¿SON APLICABLES A PERSONAS FISICAS LOS BENEFICIOS FISCALES DISPUESTOS PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSION EN EL I.S.?

Lo primero que debe resolverse en relación con el interrogante realizado es si es aplicable a las personas físicas, empresarios y profesionales, los incentivos fiscales previstos en el Impuesto sobre Sociedades para las PYMES, personas jurídicas, pues se establecen para las "empresas" pero se encuentran en la normativa del I.S. y se cita a las "entidades" (art. 122.1) concepto sólo aplicable a los sujetos pasivos del I.S. (art. 7.2). Pues bien en aras de la coordinación que debe existir entre el IRPF de los empresarios y profesionales que determinan su base imponible en estimación directa y los sujetos pasivos del I.S., la Dirección General de Tributos entiende aplicables estos incentivos al IRPF. La cuestión no es baladí ya que se trata de beneficios fiscales muy interesantes.

No obstante lo anterior, la respuesta final depende del régimen que se adopte para determinar el rendimiento neto. Así, si se decide por el régimen de estimación directa se aplicarán inmediatamente las normas del Impuesto sobre Sociedades. Por ello, resultan aplicables los beneficios e incentivos fis-

Fernando Serrano Antón

cales para las empresas de reducida dimensión, que en su conjunto, configuran un régimen especial aplicable exclusivamente a las mismas. Los beneficios fiscales son⁵⁰:

- * Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.
- * Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.
- * Amortización acelerada de elementos del inmovilizado material nuevos.
- * Dotación global para posibles insolvencias de deudores.
- * Exención de determinados incrementos de patrimonio por reinversión.
- * Ampliación del límite para la deducibilidad de las cuotas satisfechas en los contratos de arrendamiento financiero (*leasing*).

Ahora bien, los beneficios fiscales a las empresas de reducida dimensión no son aplicables en relación con las actividades empresariales o profesionales acogidas al régimen de estimación objetiva, excepción hecha de la exención por reinversión de los incrementos de patrimonio derivados de bienes inmuebles, buques, activos fijos inmateriales afectos y en la modalidad de coeficientes de dicho régimen, del carácter deducible de la parte de las cuotas correspondientes a la carga financiera de los contratos de arrendamiento financiero.

Por último, debe hacerse referencia a las condiciones para la aplicación del régimen especial de las empresas de reducida dimensión. Así, según señala el artículo 122 LIS, el límite señalado por la Ley es de 250 millones como importe neto de la cifra de negocios en el período, en "el período impositivo inmediato anterior", salvo que la empresa inicie su actividad, en cuyo caso, será éste el de referencia. En relación, con el límite cuantitativo, CAYON GALIARDO entiende que puede dar lugar a la fragmentación de empresas para permanecer dentro del régimen entorpeciendo con ello la adecuada dimensión del tejido empresarial. Otras, probablemente, intentarán prorratear en el tiempo sus rendimientos con el fin de no excederse de este volumen de ventas en algún año concreto⁵¹.

⁵⁰ Sobre el particular consúltese A. CAYON GALIARDO, "Las Pymes en el Impuesto sobre Sociedades", ob. cit., pág. 25.

⁵¹ Cfr. "Las PYMES en el Impuesto sobre Sociedades", ob. cit., pág. 52.

E S T U D I O S

11- CONCLUSIONES

* Indudablemente el tratamiento fiscal de las pequeñas y medianas empresas, auténtico soporte de la actividad económica española, debe merecer una especial atención, en contraposición a la situación que se ha vivido hasta 1996. Esta reforma en el gravamen de los rendimientos por actividades empresariales y profesionales no debe conducir a unas "rebajas tributarias" sino a invertir la dinámica que ha existido hasta ahora al no considerar en algunos casos la situación real de la empresa.

* Es cierto que no cabe comparaciones en relación a otros componentes de renta. Entonces ¿por qué este trato tan favorable a las PYMES y no a los trabajadores? En general, el ámbito del estudio de la reforma de la estimación objetiva de los rendimientos de actividades empresariales y profesionales debe enmarcarse en el conjunto del IRPF y no sólo en algún aspecto concreto del mismo. No debe existir diferenciación alguna en el mejor trato de las rentas de una categoría o de otra, salvo por razones fundadas de coyuntura económica o de otra índole.

* Debe potenciarse especialmente el régimen de estimación objetiva por coeficientes, sin perjuicio de la revisión del sistema de signos, índices y módulos. La potenciación de aquél se requiere por la aproximación de forma más ajustada al concepto de renta real, dado que se permite deducir unos gastos y se establece un coeficiente de gastos para el resto, siendo los ingresos reales. No obstante todo lo anterior, debe reafirmarse la bondad del régimen de estimación directa. La aconsejabilidad de este régimen se produce en la medida en que sea de aplicación los mismos criterios y normas que en el Impuesto sobre Sociedades.

* Debe llegarse a un equilibrio entre el principio del gravamen de las rentas reales y el principio de suficiencia⁵², como solución menos mala, dada la actual idiosincrasia de nuestra Administración tributaria.

* Por último, se tendría que tener un mayor cuidado a la hora de diseñar y aplicar los sistemas de estimación objetiva, dado que presentan serias dudas de constitucionalidad.

⁵² El principio de suficiencia o interés fiscal exige del IRPF el aseguramiento de unos ingresos públicos suficientes para financiar el gasto.

Revista
Técnica
Tributaria

ESTUDIOS

ASPECTOS DIFERENCIALES ENTRE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LAS NORMAS FORALES (*)

José Luis de Silvestre López

Inspector-Jefe de la Hacienda Foral de Vizcaya

SUMARIO

1- INTRODUCCION.

2- TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA.

2.1. Prevalencia de las tasaciones.

2.1.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

2.1.2. Normativa foral vizcaína (Art. 52,2).

2.1.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 52,2).

2.1.4. Normativa foral alavesa

2.2. Horarios de perito tercero.

2.2.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

2.2.2. Normativa foral vizcaína (Art. 52,2).

2.2.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 52,2).

2.2.4. Normativa foral alavesa (Art. 50,2).

3- INTERESES DE DEMORA.

3.1. Normativa en el Territorio de régimen común. Art. 58.

3.2. Normativa foral vizcaína: Art. 58.

3.3. Normativa foral guipuzcoana: Art. 58 y D.T. 4ª.

3.4. Normativa foral alavesa. Art. 58 y D.T. 3ª.

4- DECLARACIONES PRESENTADAS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

4.1. Normativa estatal (Art. 61,3).

4.2. Normativa forales (Art. 61,3; 61,2 y 59,3).

4.3. Comparación.

* Ponencia desarrollada con motivo de la reunión de Estudio organizada por la Delegación Territorial 4ª de la AEDAF, en Bilbao, el día 30 de septiembre de 1996.

E S T U D I O S

4.4. Régimen transitorio.

4.5. Régimen jurídico aplicable.

5- EXONERACION DE GARANTIAS POR LA CUANTIA.

6- CRITERIOS DE GRADUACION DE LAS INFRACCIONES GRAVES.

6.1. Normativa estatal.

6.2. Normativas forales.

6.3. Diferencias entre las normativas forales:

7- REDUCCION POR CONFORMIDAD (ART. 82,3).

7.1. Normativa estatal.

7.2. Normativas forales.

8- SANCION POR CANTIDADES QUE SE HUBIERAN DEBIDO RETENER.

9- CONDONACIÓN DE SANCIONES.

9.1. Normativa estatal (Art. 89,2).

9.2. Normativas Forales.

9.3. Régimen transitorio.

10- CONSULTAS.

10.1. Legitimados para consultar.

10.2. Carácter

11- PUBLICIDAD DE LA ENTIDAD DE LOS INFRACTORES.

12- LIQUIDACIONES PROVISIONALES.

12.1. Normativa estatal (Art. 123):

12.2. Normativa foral vizcaína (Art. 123).

12.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 123).

12.4. Normativa foral alavesa (Art. 119 bis y 120,1 d).

13- ORDEN DE EMBARGO: ART. 131,3 Y 127,3 (ALAVA).

14- EMBARGO DE CUENTAS: ART. 132 Y 128 (ALAVA).

15- CONVENIOS DE RECAUDACIÓN.

15.1. Liquidaciones resultantes de actuaciones inspectoras.

15.2. Depuración de saldos.

15.3. Revisión de las sanciones no firmes, expedientes en el TEAF.

16- LIQUIDACIONES RESULTANTES DE ACTUACIONES INSPECTORAS

17- DEPURACION DE SALDOS

18- REVISION DE LAS SANCIONES NO FIRMES. EXPEDIENTES EN EL TEAF

1- INTRODUCCION.

Es obvio que la primera diferencia que debe señalarse es la distinta fecha de entrada en vigor de las disposiciones, pero junto a este aspecto temporal existen aspectos diferenciales de carácter sustantivo.

Las diferencias más importantes entre la Ley General Tributaria y las normas forales homólogas se refieren a los criterios de graduación de las sanciones graves. En efecto, las normas forales disponen la aplicación de dos circunstancias no consideradas por las disposiciones de régimen común como son el perjuicio económico que, en su caso, actuará como agravante y la especial colaboración que podrá operar como atenuante.

También, dentro de los regímenes sancionadores, se debe destacar el diferente porcentaje de reducción de la cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves aplicable cuando el sujeto pasivo manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que se formule. En efecto, la reducción contemplada en la L.G.T. es del 30% y la establecida en las normas forales alcanza el 40%.

El régimen de los recargos aplicables a los ingresos correspondientes a autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento y a las liquidaciones derivadas de declaraciones espontáneas y extemporáneas, presenta, también, diferencias dignas de mención.

Otra diferencia destacable es el carácter de las contestaciones administrativas a las consultas presentadas por los contribuyentes. En la normativa estatal, a diferencia de lo que sucede en las disposiciones forales, la regla general es que la contestación no tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, aunque sí merecerá tal consideración en los casos tasados en el precepto que regula esta cuestión.

Por lo que respecta a los aspectos diferenciales de las normas forales tributarias entre sí merecen destacarse la distinta regulación de la tasación pericial, el diverso régimen de las liquidaciones provisionales y el diferente tratamiento del embargo de cuentas.

Seguidamente, y sin ningún ánimo de ser exhaustivo, se analizan con más detalle las diferencias más destacadas.

2- TASACION PERICIAL CONTRADICTORIA

2.1. Prevalencia de las tasaciones.

2.1.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

Sólo prevalece la tasación del perito del sujeto pasivo si no se superan ninguno de los límites (10% y 20 millones de pesetas), en caso contrario se designa un perito tercero. Esta afirmación es válida para todos los tributos.

E S T U D I O S

2.1.2. Normativa foral vizcaína (Art. 52,2).

La única diferencia se refiere a los efectos de la tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La valoración realizada por la Administración prevalecerá cuando no sea inferior o superior en más del 10% de la hecha por el sujeto pasivo.

El motivo de tal precepto radica en la exención de que gozan las adquisiciones hereditarias a favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados plenamente que presenten la declaración de bienes y derechos del causante dentro del plazo voluntario de un año (art. 5,7 de la N.F. 3/93), lo que puede llevar a la práctica no deseada de elevar artificiosamente los valores declarados para que, en su caso, los incrementos de patrimonio por transmisiones posteriores sean más reducidos.

2.1.3. Normativa foral guipuzcoana (Art. 52,2).

El artículo 52 de la N.F.G.T. de ese territorio histórico no ha sido modificado por la N.F. 3/1996, manteniendo la redacción dada por la Disposición Adicional Tercera de la N.F. 7/1991, de 5 de abril.

La Ley 25/1995 se ha ocupado de la comprobación de valores porque la redacción del artículo 52 de la L.G.T. había sido dada por la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales para 1991, con lo que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, se hacía preciso regular esa cuestión mediante una ley ordinaria.

Ese motivo no se daba en la normativa foral guipuzcoana porque la redacción del artículo 52 de la N.F.G.T. no obedece a una norma de presupuestos.

Ahora bien, estimamos que la razón por la cual la N.F.G.T. de Bizkaia presenta diferencias, respecto a la normativa común, en la regulación de la tasación pericial contradictoria, existe, también, en el caso de Guipúzcoa, aunque no haya sido tenida en cuenta al aprobarse la modificación de la N.F.G.T. de dicho territorio histórico. En efecto, la exención de que gozan determinadas adquisiciones hereditarias, a las que nos hemos referido al analizar la normativa vizcaína, existe, también, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Guipúzcoa, incluso aunque la declaración de bienes se presente fuera de plazo.

2.1.4. Normativa foral alavesa (Art. 50,2).

Es coincidente con la estatal. El comentario realizado anteriormente es válido, incluso con mayor fuerza, en este caso dada la mayor amplitud de la exención.

José Luis de Silvestre López

2.2.. Honorarios del perito tercero.

2.2.1. Normativa estatal (Art. 52,2).

Los honorarios del perito tercero serán satisfechos por el sujeto pasivo si la tasación realizada por aquel es superior en un 20% al valor declarado. En caso contrario, corresponden a la Administración.

2.2.2. Normativa vizcaína (Art. 52,2).

La única diferencia se refiere a los exclusivos efectos de la tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los honorarios del perito tercero son abonados por el sujeto pasivo si la tasación realizada por aquél es superior o inferior al 20% del valor declarado.

La causa de esa diferencia es la exención del artículo 5,7 de la Norma Foral 3/93 que antes se ha comentado.

2.2.3. Normativa guipuzcoana (Art. 52,2).

Los honorarios del perito tercero son abonados por la parte cuya valoración sea más distante de la efectuada por aquél. Si la valoración del perito tercero es equidistante ambas partes pagarán los gastos por mitad.

Este precepto se aplica con independencia del impuesto afectado por la tasación pericial contradictoria y resulta lógico, en nuestra opinión, en todos los casos.

2.2.4. Normativa foral alavesa (Art. 50,2).

Es coincidente con la estatal. En nuestra opinión resulta criticable si la transmisión está exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3- INTERESES DE DEMORA

3.1. Normativa en el territorio de régimen común. Art. 58.

a) Para los intereses devengados a partir del 23/7/95 se tendrá en cuenta el interés a lo largo del período.

b) No existe ninguna disposición adicional o transitoria sobre esta cuestión.

c) Por lo que respecta a su liquidación es preciso distinguir los siguientes casos:

- El período de devengo se inicia y finaliza antes del 23 de julio de 1995.
- Se aplicará el interés vigente en la fecha de comienzo del devengo, pues debe aplicarse el artículo 58,2 c en su redacción antigua.

E S T U D I O S

- El período de devengo se inicia antes del 23 de julio de 1995 y termina en fecha posterior a ese día.

Deben distinguirse dos subperíodos. El primero concluye el 22 de julio de 1995 y en él se empleará un tipo único (el vigente en la fecha de devengo), de acuerdo con la redacción anterior. El segundo subperíodo comienza el 23 de julio de 1995 y en él se liquidarán los intereses aplicando el tipo vigente a lo largo del mismo, por ello pueden existir tipos diferentes y tramos diversos.

Todo lo anterior es consecuencia de la inexistencia de disposiciones transitorias sobre esta cuestión y del principio general (art. 2, 3 CC) de que las leyes no tienen efecto retroactivo si no disponen lo contrario.

• *3.2.. Normativa foral vizcaína: Art. 58.*

La única diferencia se deriva de la distinta fecha de entrada en vigor, la referencia debe ser el 10/5/96.

3.3. Normativa foral guipuzcoana: Art. 58 y D.T. 4ª.

a) Se tendrá en cuenta el interés a lo largo del período para los intereses devengados a partir del 7/5/96, pero:

b) En virtud de la Disposición Transitoria Cuarta:

- Los aplazamientos concedidos antes del 7/5/96 mantendrán el interés establecido en el acuerdo de concesión.
- A las deudas liquidadas a partir del 7/5/96 se aplicará el interés de acuerdo, exclusivamente, con el nuevo régimen, con independencia del momento de devengo de la deuda y de los intereses.

3.4.. Normativa foral alavesa. Art. 58 y D.T. 3ª.

a) Se tendrá en cuenta el interés a lo largo del período para los intereses devengados a partir del 1/8/96, pero:

b) En virtud de la Disposición Transitoria Tercera:

- Los aplazamientos concedidos antes del 1/8/96 mantendrán el interés establecido en el acto administrativo de concesión.

4- DECLARACIONES PRESENTADAS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

4.1. Normativa estatal (Art. 61,3).

Los ingresos correspondientes a declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo sufrirán, además de los intereses de demora, en su ca-

José Luis de Silvestre López

so, un recargo cuya cuantía depende del tiempo transcurrido desde el término del plazo voluntario.

Todo ello se refleja en la siguiente tabla:

- 3 meses	5%
- 3 - 6 meses	10%
- 6 - 12 meses	15%
- 12 meses	20% + 1

4.2. Normativa forales (Art. 61,3; 61,2 y 59,3).

En el caso de las Administraciones tributarias forales la tabla es:

- 3 meses	5%
- 3 - 12 meses	5% + 1
- 12 meses	10% + 1

4.3. Comparación.

- Si el ingreso se realiza dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario, no hay diferencia entre los regímenes común y forales.
- Si el ingreso se efectúa entre los tres y doce meses normalmente, aunque no siempre, al tipo actual del 11%, la cantidad a ingresar según las normativas forales será menor.
- Pasado un año del término del plazo voluntario la diferencia de las deudas a ingresar será el 10% de la cuota no satisfecha en plazo.

4.4. Régimen transitorio.

- Normativa estatal: La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 25/1995 dispone que el régimen de recargos previstos en dicha ley sea de aplicación a las declaraciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resulte más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentación de la declaración.
- Normativa foral guipuzcoana: Es igual a la estatal.
- Normativa foral vizcaína: La retroactividad, en el caso de favorecer al administrado, sólo se extiende al 1/1/96.
- Normativa foral alavesa: No contempla un régimen transitorio para los recargos por declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo.

E S T U D I O S

4.5. Régimen jurídico aplicable.

- Normativa estatal:

a) Presentadas a partir 23/7/95: Se aplica el nuevo régimen, aunque les sea menos favorable que el anterior, cualquiera que sea la fecha de realización de los hechos imposables.

b) Presentadas entre 1/2/95 y 22/7/95: Se les aplica el régimen más favorable.

c) Presentadas antes 1/2/95: Se aplica el régimen antiguo.

- Normativa vizcaína: Las fechas anteriores deben ser sustituidas, respectivamente, por los días 10/5/96, 1/1/96 y 9/5/96.

- Normativa guipuzcoana: Las referencias deben ser respectivamente, el 7/5/96, el 1/2/95 y el 6/5/96.

- Normativa alavesa: Desde el 1 de agosto de 1996 a todas las declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo se les aplica el nuevo régimen de recargos. A las presentadas en fechas anteriores les será de aplicación el antiguo régimen.

Como puede apreciarse todas las Administraciones tributarias consideran la espontaneidad como causa exculpatoria.

5- EXONERACION DE GARANTIAS POR LA CUANTIA.

La lectura de los preceptos (artículos 61,4, salvo en el caso de Alava que es el artículo 59,4) relativos a esta cuestión ponen de manifiesto una diferencia relevante. En general, las Administraciones tributarias considerarán las deudas de forma independiente y el límite se referirá a la cuantía de cada sujeto pasivo, aunque por Orden Foral se podrán fijar cifras diferentes en atención a la distinta naturaleza de las mismas.

Merece destacarse que según la normativa foral vizcaína, artículo 2 de la Orden Foral 654/1994, no se exigirá garantía para los aplazamientos de deudas que no excedan de 1.000.000 pts, pero ese límite se refiere a todas las deudas del sujeto pasivo. Sin embargo, en la Orden Ministerial de 17 de abril de 1991 la cuantía hasta la que queda excluida la prestación de garantías en el caso de deudas no aduaneras se fijó en 500.000 pts., considerando el importe individualizado de cada débito.

6- CRITERIOS DE GRADUACION DE LAS INFRACCIONES GRAVES (ART. 82).

6.1. *Normativa estatal:*

- Comisión repetida de infracciones tributarias.
- Resistencia, negativa u obstrucción a la acción inspectora.
- Utilización de medios fraudulentos o de persona interpuesta.
- Ocultación de datos mediante declaraciones falsas, incompletas o inexactas.

6.2. *Normativas forales: Además,*

- Perjuicio económico (agravante).
- Especial colaboración (atenuante).

6.3. *Diferencias entre las normativas forales:*

A) Perjuicio económico.

En los tres territorios históricos el porcentaje de la sanción por perjuicio económico, se incrementa entre 10 y 20 puntos.

Según la normativa guipuzcoana ese agravante sólo opera si la falta de ingreso es superior al 50% de la deuda tributaria.

Si es de aplicación la normativa vizcaína el perjuicio económico opera en virtud de lo dispuesto sobre esta cuestión en el Decreto Foral 86/1986, cuando la falta de ingreso representa más del 10% de la deuda tributaria.

En Alava no se dictaron disposiciones para el desarrollo de la reforma llevada a cabo mediante la N.F. 17/1985, de adaptación a la normativa fiscal alavesa de la Ley 10/1985, y de hecho vienen aplicando las sanciones en su grado mínimo.

B) Especial colaboración.

En los tres territorios históricos el porcentaje de la sanción, por especial colaboración, se reduce entre 10 y 20 puntos.

En la normativa foral vizcaína se contiene una diferencia respecto al régimen aplicable en los otros territorios históricos, pues esa circunstancia es aplicable tanto si supone un incremento de la deuda del inspeccionado como si posibilita la regularización por la Hacienda Foral de Bizkaia (instrucción de la Subdirección de Inspección) de otros sujetos pasivos.

E S T U D I O S

7- REDUCCION POR CONFORMIDAD (ART. 82,3).**7.1. Normativa estatal.**

La cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves se reduce en un 30% si el sujeto presta su conformidad.

7.2. Normativas forales.

La redacción de este precepto es coincidente en lo esencial en las tres normas forales, siendo idéntico lo dispuesto en Alava y Guipúzcoa.

La reducción por conformidad es del 40%, pero no puede implicar una sanción inferior al 30%.

8- SANCION POR CANTIDADES QUE SE HUBIERAN DEBIDO RETENER

Esta cuestión se contempla en los artículos 88,3 de la L.G.T. y de las N.F.G.T. de Alava y Bizkaia, y en el 87,3 de la N.F.G.T. de Guipúzcoa.

La redacción del precepto vizcaíno difiere de la de sus homólogos. En el caso de este territorio histórico la sanción específica del 75% al 150% sólo se aplica a las cantidades retenidas, pues no contempla el supuesto de las que se hubieran debido retener.

En lo referente a los ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie la redacción es igual en todas las normativas, por lo que el porcentaje de sanción no podrá ser inferior al 75% ni superior al 150% (sin perjuicio de la reducción por conformidad), aunque supone, en el caso de Bizkaia, hacer de peor condición la falta de ingresos a cuenta por retribuciones en especie que la debida a cantidades que se hubieron debido retener.

9- CONDONACION DE SANCIONES**9.1. Normativa estatal (Art. 89,2).**

Las sanciones tributarias podrán ser condonadas por el Ministro de Economía y Hacienda. La solicitud se formulará por el Director de AEAT o por sus Delegados Especiales, previa petición del interesado.

9.2. Normativas Forales.

En Bizkaia (Art. 89,2) la facultad de condonar corresponde al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas y está prevista expresamente la delegación.

Base One de Sucesos Legales

En Guipúzcoa (Art. 88,2) y en Alava (Art. 88 bis, 2) la posibilidad de que el Diputado ejerza esta facultad por delegación no se indica de forma expresa.

9.3. Régimen transitorio.

Afecta a las solicitudes presentadas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa, las únicas diferencias se deben a las distintas fechas de publicación de las disposiciones.

10- CONSULTAS

10.1. Legitimados para consultar.

A) Normativa estatal (Art. 107, 1 y 3).

Están legitimados para formular consultas los sujetos y demás obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Parece, por tanto, que el consultante debe tener un interés directo y personal respecto de las situaciones que puedan derivarse de la contestación.

Además, están legitimados los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos y otras organizaciones representativas, cuando las cuestiones planteadas afecten a la generalidad de sus miembros asociados.

Con ello se ha ampliado el conjunto de autorizados a dirigir consultas. La posibilidad de que este tipo de organismos o entidades se puedan dirigir a la Administración solicitando una opinión sobre cuestiones tributarias tiene como precedente la autorización que se estableció durante los seis primeros meses de 1986 para que pudieran consultar sobre la aplicación del IVA.

B) Normativa foral:

De acuerdo con el artículo 108 de la N.F.G.T. del Territorio Histórico de Bizkaia podrán formular consultas los sujetos pasivos y los demás obligados tributarios.

El artículo 107 de la N.F.G.T. de Guipúzcoa no ha sido modificado por la Norma Foral 3/1996 y considera como autorizados para formular consultas a los sujetos pasivos y a los retenedores.

En la N.F.G.T. de Alava (art. 104) regula de forma idéntica a su homóloga de Guipúzcoa esta cuestión.

E S T U D I O S

La lectura de estos preceptos, realizada considerando que el principio general que las rige, a diferencia de lo que sucede en la L.G.T., es que las respuestas de la Administración son vinculantes, permite considerar que el círculo de los autorizados para formular consultas no se extiende a los colegios profesionales y demás organizaciones contempladas en el apartado 3 del artículo 107 de la L.G.T., sin perjuicio de que puedan solicitar el criterio indicativo de la Administración en base a la colaboración social (artículos 97, 96 y 93 de las N.F.G.T. de Bizkaia, Guipúzcoa y Alava).

10.2. *Carácter.*

A) Normativa estatal (Art. 107, 4 y 5).

La contestación a las consultas escritas tendrá el carácter de vinculante en los siguientes supuestos:

- a) Inversiones en activos empresariales realizadas en España cuando la consulta se formule por la persona o entidad inversora con anterioridad a la inversión.
- b) Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.
- c) Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de algún Estado miembro de la Unión Europea.
- d) Interpretación y aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición.
- e) Cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo prevean.

Es preciso, además, que la consulta se efectúe antes de realizarse el hecho imponible o dentro del plazo de declaración, que no se alteren las circunstancias y antecedentes expuestos en la consulta, que no se haya modificado la legislación y que no se haya alterado la jurisprudencia aplicable.

Asimismo tendrán el carácter de vinculante las contestaciones formuladas por:

- a) Las empresas o representantes de los trabajos sobre el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración y sobre la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal.

José Luis de Silvestre López

b) Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con activos financieros y seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, antes de su difusión.

Es preciso señalar que estos supuestos requieren desarrollo reglamentario para su aplicación.

B) Normativa foral:

La Administración tributaria queda vinculada por la contestación siempre que se haya formulado la consulta antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y datos, salvo que:

- Los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados.
- Se modifique la legislación aplicable.

Aunque no se alude expresamente a una variación de la jurisprudencia aplicable al caso, como se hace en la normativa común, cabe considerar en aplicación de los principios generales del Derecho, que una modificación del criterio jurisprudencial altera el carácter vinculante de las contestaciones emitidas por las Administraciones tributarias forales.

11- PUBLICIDAD DE LA IDENTIDAD DE LOS INFRACTORES

La publicidad de esta información se contempla en los siguientes preceptos:

<u>Artículo</u>	<u>Disposiciones</u>
113,3	L.G.T.
114,3	N.F.G.T. Bizkaia
113,3	N.F.G.T. Guipúzcoa
110,3	N.F.G.T. Alava

La única diferencia, en este tema tan delicado, radica en que la normativa foral guipuzcoana establece en quince millones la cuantía de las infracciones tributarias graves susceptibles de publicidad, en vez de los diez millones que figuran en las disposiciones homólogas de las otras Administraciones.

12- LIQUIDACIONES PROVISIONALES

12.1. Normativa estatal (Art. 123):

La nueva redacción del artículo 123 de la L.G.T. se refiere a las liquidaciones provisionales de oficio y a las comprobaciones abreviadas de los órganos gestores.

E S T U D I O S

Se establecen tres supuestos en los cuales la Administración puede dictar liquidaciones provisionales de oficio:

- a) Cuando exista discrepancia entre los datos consignados en la declaración y los justificantes (Incoherencia interna estricta).
- b) Cuando exista discrepancia entre lo declarado y los elementos de prueba que obren en poder de la Administración, por ejemplo, información existente en su base de datos (debidamente contrastada) cuyo contenido no ha tenido en cuenta el sujeto pasivo.
- c) Cuando con ocasión de una devolución no coincida lo solicitado con lo devuelto por concurrir alguna de las circunstancias anteriores.

Para practicar esas liquidaciones provisionales la Administración puede efectuar actuaciones abreviadas de comprobación, con el límite expreso del examen de la documentación contable. En el supuesto de devoluciones puede requerirse la exhibición de registros y documentos establecidos por normas tributarias.

Antes de practicar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente para que en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, el interesado o su representante pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

12.2. Normativa foral vizcaína (Art. 123):

Las diferencias más relevantes son:

- a) La Administración tributaria puede requerir al sujeto pasivo la exhibición de facturas.
- b) Los requerimientos de exhibición pueden realizarse en todos los supuestos de liquidaciones provisionales, no sólo en el caso de expedientes de devolución.
- c) El plazo de alegaciones y presentación de documentos y justificantes tiene un límite superior de 15 días, pero no se especifica un plazo mínimo.

Debe destacarse que la comunicación de la Administración y el plazo de alegaciones sólo son obligatorios cuando el sujeto pasivo haya debido exhibir registros, facturas o documentos establecidos específicamente por normas tributarias y la Administración considere procedente modificar la declaración.

- d) Las actuaciones de comprobación abreviada y la comunicación al interesado de las modificaciones que pretenda realizar la Administración, sólo se aplicarán en relación con las declaraciones presentadas a partir del 1 de enero

de 1996 cualquiera que sea la fecha de devengo de los tributos a que se refieran. (Apartado 3 de la Disposición Final Primera).

12.3. Normativa Foral guipuzcoana (Art. 123):

Coincide con la de régimen común, salvo la diferencia de no señalarse expresamente que el plazo de alegaciones y presentación de documentos y justificantes no pueda ser inferior a 10 días.

12.4. Normativa Foral alavesa (Art. 119 bis y 120,1 d):

El artículo 119 bis de la N.F.G.T. de Alava es coincidente con el artículo 123 de la L.G.T., salvo en un aspecto relevante como es eludir la puesta de manifiesto del expediente antes de dictar la liquidación.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 120,1 d en el supuesto de que la Administración tributaria de Alava haya practicado la liquidación modificando los datos consignados en la declaración por el sujeto pasivo, deberá indicarse en la notificación que dispondrá de un plazo de 10 días para examinar el expediente y que la Administración queda obligada a informar en ese acto de examen del expediente, de los hechos y elementos adicionales que han motivado la modificación.

Cabe considerar que tal procedimiento es adecuado pues, de acuerdo con la Ley 30/1992, el trámite de puesta de manifiesto puede ser eludido cuando en la liquidación no se consideren más hechos o circunstancias que los reflejados en la declaración.

13- ORDEN DE EMBARGO: ARTS. 131,3 Y 127,3 (ALAVA).

La normativa foral vizcaína presenta como diferencia el hecho de que no puede posponerse el embargo del dinero en efectivo o en cuentas y de los créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

14- EMBARGO DE CUENTAS: ARTS. 132 Y 128 (ALAVA).

En la N.F.G.T. del T.H. de Bizkaia el artículo 132 tiene un apartado (el cuarto) en el que se establece la permanencia del embargo del saldo de la cuenta hasta que se haya cubierto el importe de la deuda perseguida o se levante el embargo por el órgano de recaudación.

15- CONVENIOS DE RECAUDACION.

15.1 Normativa estatal (Art. 139,2).

- 1.- Se exige publicación en el B.O.E.
- 2.- Debe tratarse de recursos tributarios.

E S T U D I O S

b) Normativa foral vizcaína (Art. 139,2).

- 1.- No se exige publicación.
- 2.- No es preciso que sean recursos tributarios.

c) Normativa foral guipuzcoana (Art. 139,2).

- 1.- Exige publicación en el B.O.G.
- 2.- Deben ser recursos de derecho público.

d) Normativa foral alavesa (Art. 135,2).

- 1.- Exige publicación en el B.O.T.H.A.
- 2.- Debe tratarse de recursos tributarios.

16- LIQUIDACIONES RESULTANTES DE ACTUACIONES INSPECTORAS.*a) Normativa de régimen común (Art. 140).*

Corresponde a la Inspección de los Tributos practicar las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación.

b) Normativa foral vizcaína (Art. 141).

La Inspección de los Tributos propone las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación.

La propuesta de liquidación no figura en el acta, pues se extiende en documento separado que acompaña al ejemplar que se envía a la Oficina Técnica.

La competencia para dictar los actos administrativos que se deriven de las actuaciones inspectoras corresponde al Subdirector de Inspección, para lo cual la Oficina Técnica propondrá el acuerdo administrativo que proceda (art. 57 del Reglamento de Inspección).

c) Normativa foral guipuzcoana (Art. 140).

El apartado c del artículo 140 de la N.F.G.T. ha sido modificado por la Norma Foral 3/1996, de forma que corresponde a la Inspección de los Tributos practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación. Ahora bien, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Final Tercera de la Norma Foral 3/1996, en virtud de lo cual, hasta tanto no se dicten las disposiciones de desarrollo de la misma, seguirán en vigor las normas reglamentarias sobre contenido y tramitación de actas. Por ello, de acuerdo con los artículos 2 y 60 del Reglamento de

José Luis de Silvestre López

Inspección Tributaria, a ésta corresponde practicar la propuesta de liquidación, que constará en la correspondiente acta, y a la Oficina Gestora del tributo dictar el acto de liquidación¹.

d) Normativa foral alavesa (Art. 136,c).

Corresponde a la Inspección de los Tributos practicar las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación.

Pero, en virtud de lo establecido en el apartado 2 de la Disposición Final Segunda, hasta tanto no se aprueben las normas de desarrollo de la N.F. 23/1996, seguirán en vigor las disposiciones reglamentarias sobre contenido y tramitación de actas. Por ello, de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, a ésta corresponde practicar las propuestas de liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, y, en virtud del artículo 60, a las oficinas gestoras de los distintos tributos dictar los actos administrativos.

17- DEPURACION DE SALDOS.

En la normativa guipuzcoana, concretamente en la Disposición Adicional de la Norma Foral 3/1996, se contiene en favor del Diputado de Hacienda una autorización muy amplia.

En efecto, permite una depuración de saldos en sentido estricto, es decir, la anulación y baja en contabilidad de todas las liquidaciones de las que resulte una cuantía inferior a la que se estime y fije insuficiente para cubrir el coste de su exacción y recaudación. Merece señalarse que no se exige expresamente que las liquidaciones estén en vía de apremio y que conste haber sido realizadas las gestiones de cobro ordinarias.

Además, se autoriza al Diputado Foral para que pueda disponer la no liquidación cuando se considere que la deuda resultante no sería suficiente para cubrir el coste de exacción y recaudación.

¹ Nota aclaratoria del autor: En la actualidad, el acto de liquidación que se deriva de las actas, se dicta por parte de la Inspección de los Tributos de la Hacienda Foral de Guipúzkoa

E S T U D I O S

18- REVISION DE LAS SANCIONES NO FIRMES. EXPEDIENTES EN EL TEAE.

De acuerdo con la Disposición Transitoria Primera, la revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos o jurisdiccionales que estén conociendo las reclamaciones o recursos, previos los informes u otros actos de instrucción necesarios concediendo, en su caso, audiencia al interesado.

Esta regla general, sólo tiene una excepción: la que se refiere a los expedientes cuyo conocimiento corresponde al TEAF de Guipúzcoa, en cuyo caso se debe proceder del siguiente modo:

- a) Declarará conclusos los procedimientos.
- b) Remitirá los expedientes a los órganos que dictaron los actos recurridos.
- c) Esos órganos practicarán las nuevas liquidaciones con la nueva normativa sancionadora que podrán ser impugnadas.

Un precedente de esta última forma de actuar es la que se siguió en aplicación de la STC de 20/2/89 sobre acumulación de rentas en la unidad familiar, pero en este caso era precisa esa forma de actuar porque, en general, no se desprendía de los expedientes, la individualización de rendimientos o de incrementos o disminuciones patrimoniales que debía realizarse.

