

Revista Técnica Tributaria

S U M A R I O

PRESENTACIÓN 11

ESTUDIOS

REGULACIÓN DEL ENCUADRAMIENTO EN LOS RÉGIMENES DE LA SEGURIDAD SOCIAL DE LOS ADMINISTRADORES Y SOCIOS TRABAJADORES 21
Josep Clavera Bachero.

NOTAS A LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO EN RELACIÓN A LAS SUBVENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (LEY 66/97 Y MODIFICACIÓN LEY 9/98.) 41
Enrique de la Orden Ondategui.

PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE 65
Juan Francisco Gómez Gonzalvo.

ASPECTOS CRÍTICOS DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO 91
Begoña Sesma Sánchez.

Documentos

Informe emitido por la AEDAF al Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 145

Informe emitido por la AEDAF al Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. 153

Informe emitido por la AEDAF al borrador de Real Decreto por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria. 157

Informe emitido por la AEDAF al borrador de Real Decreto por el que se desarrollan las disposiciones relativas al Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias y al Procedimiento para su Imposición y se modifican determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. 163

Informe del Defensor del Pueblo presentado a las Cortes Generales, correspondiente a su gestión durante 1997. 173

LEGISLACIÓN

Crónica legislativa

Disposiciones fiscales aparecidas durante el período julio-septiembre de 1998 195

JURISPRUDENCIA

Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1998: los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil completo. 205
María Luisa Ruiz Baña.

Selección de Jurisprudencia

STS de 18 de febrero de 1998. Valoración de la remuneración en las operaciones vinculadas. Préstamo de socio a sociedad. Intereses. LIS 61/78. Presunción "iuris tantum". 211

STS de 30 de abril de 1998. IAE. Operaciones exentas y no exentas del Impuesto realizadas por las entidades de crédito. 213

SAN de 8 de julio de 1997. Demanda de un Ayuntamiento contra la Administración del Estado por el perjuicio ocasionado por la demora del TEAC que provocó la prescripción en un asunto sometido a su conocimiento relativo al IIVT. 220

SAN de 26 de octubre de 1997. Art. 111 LGT. Deber de colaboración con la Administración. Es contrario a Derecho el requerimiento de información realizado de forma indeterminada e inconcreta. 221

STSJ de Valencia de 27 de julio de 1997. Cuando en las actas existen defectos que afectan a su validez los Tribunales Económico-Administrativos no son competentes para retrotraer el expediente al momento en que se cometió el vicio que originó la anulación. 224

STSJ Valencia de 30 de enero de 1998. Liquidación girada al amparo de una norma reglamentaria declarada nula. 226

STSJ de Murcia de 4 de marzo de 1998. Efectos de las actas declaradas nulas en relación con el plazo de prescripción. 228

RTEAC de 17 de diciembre de 1997. Anulación de liquidaciones que exigían el Impuesto sobre AJD que recae sobre los documentos notariales. 231

RTEAC de 28 de enero de 1998. Devolución de ingresos indebidos a no residentes originados por retenciones practicadas a los mismos. 233

RTEAR de Cataluña de 19 de noviembre de 1997. Cálculo de los intereses de demora cuando el contribuyente, en el seno del IVA, debe efectuar el ingreso o pago de ciertas autoliquidaciones periódicas que originan el derecho a su deducción en el período siguiente. 235

SAP de Madrid de 21 de abril de 1998. Retroactividad de normas más favorables al sujeto pasivo. Inexistencia de delito contra la Hacienda Pública al no alcanzarse la cifra de 15 millones de pesetas. 239

UNIÓN EUROPEA

Selección y comentario de Jurisprudencia <i>Por Luis Docavo Alberti</i>	243
<i>STJCE de 6 de noviembre de 1997 (Asunto C-116/96). Sexta Directiva IVA. Transporte internacional de personas. Transporte combinado. Lugar y base imponible de transporte.</i>	243
<i>STJCE de 2 de diciembre de 1997 (Asunto C-188/95). Derechos de inscripción registral de las sociedades. Concepto de derechos remunerativos. Plazos de prescripción para la devolución de ingresos indebidos. Plazos procesales de Derecho interno.</i>	245
<i>STJCE de 11 de diciembre de 1997 (Asunto C-8/96). Impuesto Regional sobre certificados de matriculación de vehículos. Compatibilidad o incompatibilidad con el impuesto sobre la aportación de capitales.</i>	254
<i>STJCE de 18 de diciembre de 1997 (Asuntos C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96). IVA. Derecho a la deducción del IVA. Retención del saldo negativo del IVA y su posible contradicción con este principio. Facultad del juez nacional.</i>	257

REGULACIÓN DEL ENCUADRAMIENTO EN LOS REGÍMENES DE LA SEGURIDAD SOCIAL DE LOS ADMINISTRADORES Y SOCIOS TRABAJADORES

Josep Clavera Bachero

Profesor Mercantil

Miembro de la AEDAF

1. ALCANCE.
2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL.
3. ANTECEDENTES.
4. MODIFICACIONES DE LA LEY 66/1997 DE 30 DE DICIEMBRE DE 1997.
5. DERECHO TRANSITORIO Y RETROACTIVIDAD.
6. GESTIÓN.
7. DOCTRINA ADMINISTRATIVA.
8. CUESTIONES CONEXAS.
9. CONCLUSIONES.

1. ALCANCE

El presente trabajo, que tiene su origen en la ponencia presentada en las Jornadas de estudio de las leyes 65/97 y 66/97 celebradas en Barcelona, está pensado en el desarrollo de un tema básicamente del ámbito del derecho laboral y de la seguridad social, dirigido a profesionales del derecho tributario, y por ello, se delimita a un restringido desarrollo práctico de la Ley 66/1997 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden social, referente al encuadramiento de los administradores y socios trabajadores de sociedades capitalistas, renunciando a cualquier veleidad doctrinal que superaría nuestros límites personales.

Y precisamente al centrarnos dentro de tales límites se hace necesario precisar los conceptos que, con mejor o peor acierto jurídico, maneja la praxis laboral y social, los cuales sorprenden, en más de una ocasión, a quien se maneja dentro del ámbito mercantil y tributario.

2. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL

***Sociedades capitalistas.**- La doctrina ha venido clasificando como a tales las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada. También hay que considerar como a tales las sociedades en comandita de carácter mixto, personales y capitalistas. Es un concepto didáctico que sin embargo no se encuentra en el derecho positivo mercantil, pero que, sin embargo, lo encontramos en las leyes de la seguridad social ya anteriores a la 66/1997 de 30 de diciembre.

Quedan excluidas por consiguiente:

-Las sociedades colectivas y los socios colectivos de las comanditarias, cuyo encuadramiento viene expresamente regulado por el artículo 3º, c) del Decreto 2530/70 de 20 de agosto.

-Las Cooperativas que podrán optar por el régimen que deseen, según la D.A. cuarta de la Ley General de la Seguridad Social.

-Las Sociedades Laborales podrán también hacer opción al encuadramiento en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 4/1997 de 24 de marzo de Sociedades Laborales.

-Las Sociedades Agrarias de Transformación siguen el régimen de las Cooperativas con opción del régimen.

-Las Asociaciones no se comprenden dentro de la normativa estudiada por cuanto los asociados como tales no pueden ser trabajadores.

***Personal alta dirección:** Empleados vinculados por una relación laboral de carácter especial regulado por el Estatuto de los Trabajadores (Artículo 2.1.a) y desarrolla-

do por el Real Decreto 1382/1985 de 1 de agosto, que define al personal de alta dirección de la siguiente manera: "...*aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad*". (Art. 1º.2). El texto del R.D. 1382/85 delimita el concepto por exclusión de los funcionarios públicos, de las prestaciones personales obligatorias, de la "actividad limitada, pura y simplemente, por el mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo", de los trabajos realizados a título de buena vecindad, de los trabajos familiares, de los intermediarios que respondan del buen fin de la operación y en general de todo trabajo que se efectúe en desarrollo de una relación distinta a la laboral (Art.12º .3 del RD . con remisión al art. 1º . 3 del ETT.).

El texto del RD1382/85 que regula la relación laboral especial de los altos directivos no es precisamente muy inteligible, puesto que mientras predica que ejerza los poderes inherentes (o sea, unidos, que no se pueden separar) a la titularidad jurídica de la empresa, requiere que de tales poderes se puedan excluir aquellos por los que no recibe criterios e instrucciones directas emanadas de un órgano superior de gobierno de la titularidad de la empresa.

Dos elementos distinguen el "alto directivo" del "personal laboral común": Primero, el ejercicio el de los poderes relativos a los objetivos generales de la empresa, o sea que no basta con ejercer poderes de representación o de ejecución en una área limitada de la empresa; y el segundo, que tales poderes se ejerzan con autonomía y plena responsabilidad", se trata de que se ejerzan realmente poderes, no que se detenten poderes¹.

La jurisprudencia ha venido precisando que lo que caracteriza la relación laboral especial del personal de alta dirección es la participación en la "toma de decisiones" en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial; que el personal de alta dirección ha de actuar con poder correspondiente al núcleo organizativo de la empresa y a sus objetivos generales y con plena autonomía y responsabilidad². Pero recientemente la jurisprudencia ha ido excluyendo del concepto de personal de alta dirección a quienes reuniendo todos los anteriores requisitos no reunan el de "ajeneidad", o sea que

¹ "La relación laboral de los altos cargos directivos de las empresas". Tomás Sala Franco. Ed.Deusto, 1990, pag. 28

² "Socios, administradores y altos cargos de la empresa". Jordi Puigbó Oromí. ICAD, 1993, pag. 85.

al poseer un "control efectivo de la sociedad" no tienen relación "laboral" de ningún tipo con la empresa.

Gerentes.

Empleado que ostentando poderes o sin ellos, realiza alguna tarea de alta dirección. Lo define el artículo 283 del Código de Comercio como sinónimo de "factor". La anterior Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitadas también empleaba el término como sinónimo de Administrador. El empleo del término no presupone una relación laboral especial de alta dirección sino que hay que profundizar en las funciones que realmente realiza, ya que, en muchos casos, se trata de una simple etiqueta de prestigio de un empleado con relación laboral normal.

Administradores pasivos.

Entendemos por "administradores" en general, los miembros de los órganos de administración de las Sociedades capitalistas y de otras Entidades. Es un concepto claramente elaborado por el Derecho mercantil y puede ostentar diversas formas: individual (administrador único o solidario), mancomunado o colegiado formando parte del Consejo de Administración.

Ostentan "la representación de la Sociedad, en juicio o fuera de él" (Art. 128 LSA y 62 de la LSRL), "la representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado por los Estatutos" (Art. 129 LSA y 63 LSRL). Y, puesto que a un administrador no se le pueden limitar sus facultades, es improcedente calificar a ninguno de "pasivo".

En el orden laboral se viene calificando de "pasivo" a aquel administrador comprendido en la exclusión del ámbito de las relaciones laborales reguladas por el Estatuto de los Trabajadores, en el apartado 3.c) del artículo 1º de dicho Estatuto: "c).- La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo". Una vez más el uso del término "inherente" crea contradicciones o confusiones, puesto que de acuerdo con la normativa mercantil están unidas de forma inseparable todas las facultades de la empresa a sus órganos de administración. Según Elfrén Borrajo hay que salvar hasta cinco trabas para que se acepte la restricción de laboralidad de los Administradores: "Límite, pura, simplemente, mero y sólo".

³ "Socios trabajadores y administradores de sociedades de capital en el Sistema de la Seguridad Social". Actualidad Laboral, número 29. Noviembre 1997, pag. 962, referencia LII.

El Fundamento de Derecho 3º de la Sentencia de la Sala de lo Social de 29 de enero de 1997, que añadió leña al fuego al conflicto de las relaciones con los administradores dice: *"Parece claro, a simple vista, que esta excepción o exclusión se refiere a lo que los estudiosos de las sociedades por acciones llaman consejeros externos y consejeros no ejecutivos, cuya actividad como órganos de la sociedad se limita virtualmente, a la participación en las reuniones de los consejos de administración. Dicha excepción o exclusión legal no abarca, en cambio, a los administradores sociales, también llamados consejeros ejecutivos, que atienden al Gobierno permanente de la sociedad, llevando a efecto sus acuerdos y poniendo en práctica en la vida de la empresa los objetivos societarios". A lo que llevó a un comentarista a decir "Si la aparente claridad a simple vista se sobrepone una detenida reflexión jurídica, quizá se alcance ver los factores problemáticos ..."*

En opinión de nuestro compañero D. Tomás Marcos Sánchez, en su magnífico y reciente trabajo (Informe 28/98, entrega número 6, junio 1998 de "Temas tributarios de actualidad" publicado por AEDAF), después de la D.A. 43ª de la Ley 66/97, objeto del presente escrito, la figura de los "administradores pasivos" ha devenido un concepto jurídico perfectamente consolidado, a cuyo criterio no nos adherimos, atendiendo a la autonomía del derecho de la seguridad social y el conflicto que tal figura originaría en sede del derecho mercantil.

Administradores activos.

En contraposición con los anteriores son lo que en la práctica cotidiana atienden al Gobierno permanente de la sociedad, realizando actividades ejecutivas.

Socios-trabajadores

Concepto híbrido entre el orden mercantil y el laboral, que se ha ido incorporando al Derecho de la Seguridad Social, a raíz de la contradictoria jurisprudencia originada básicamente por las prestaciones de subsidio de paro.

Salvo en las instituciones también híbridas tales como "Cooperativas de Trabajo Asociado" y "Sociedades Laborales", no existe un concepto jurídico de socio-trabajador.

Es cierto que el concepto vulgar es suficientemente claro: Personas que ostentan la titularidad o forman parte de una sociedad y que a su vez trabajan (ha de sobreentenderse en la misma sociedad). Pero la busca de un concepto jurídico ya presenta más problemas, puesto que, dentro de los límites que nos hemos impuesto, las "sociedades

⁴ "Administradores societarios: inclusión en el RETA". Vicente Conde Martín de Hijas. Actualidad Laboral número 4. Febrero 1988, pag. 223, referencia 99.

capitalistas" denominan de forma distinta a sus socios: la ley de Sociedades Anónimas los denomina "accionistas"; la de Sociedades de Responsabilidad Limitada, partícipes y únicamente el 146 del Código de Comercio, referente a las sociedades en comandita les denomina "socios" pero con el inseparable calificativo de "comanditarios", en realidad no es este el problema, sino el que salvo que se dé el supuesto de los artículos 36, segundo párrafo, del TRLSA o de los artículos 22 al 25 de la LSRL, referentes a las prestaciones accesorias, los accionistas y partícipes, como tales, no prestan trabajo alguno a la empresa. Y, en el supuesto de que lo presten, la relación laboral nacerá entre la persona física que realice el trabajo -sea o no socio- y la persona jurídica empleadora, naciendo por ello una relación laboral que puede ser común o especial. Por ello, cabe asegurar que el concepto nace dentro del Derecho de la Seguridad Social, completamente autónomo del laboral y del mercantil y que se podría definir como "el trabajador que ostenta un control efectivo de la sociedad en los términos que define la Ley General de la Seguridad Social".⁵

13 ANTECEDENTES

Desde los primeros albores de la Seguridad Social, la afiliación a la Seguridad Social de los Administradores y socios trabajadores ha sido motivo de conflicto y polémica. En el Régimen de Subsídios Familiares del año 1918 ya se suscitó el problema, resucitado en la Ley de Contratos de Trabajo de 1944, donde ya se inició una clasificación entre profesionales de Alto Gobierno y profesionales de Alto Consejo. Pero, a pesar de los conflictos que van resolviendo las distintas jurisdicciones, existe hasta 1991 cierta praxis pacífica por la que se considera que siempre existe relación laboral entre los Administradores y las Sociedades, cuando ejercen funciones de alta dirección remunerada o no y no se tienen delegada total o parcialmente tales funciones a uno o varios Gerentes. A modo muy práctico se seguía la regla: En cada empresa ha de existir un empleado con Tarifa 1 de la escala de la tarifa de bases de cotización de la Seguridad Social (Gerente), y si no existe, se presume que ejerce sus funciones y ha de estar afiliado en el Régimen General de la Seguridad Social el Administrador o Consejero Delegado. El criterio de las "gorras" era pacífico: Si se va con la "gorra" de Administrador, se representa a un órgano societario y por consiguiente la relación es mercantil, pero si se pone la "gorra" de Gerente o de cualquier otro cargo, se es un empleado con relación laboral. Toda persona puede poseer dos gorras intercambiables. El criterio jurisprudencial venía a ser: *"aquellos que actúen como administradores, directores o gerentes de una sociedad anónima, aunque sean socios de la misma e incluso tengan carácter familiar y desarrollen funciones que no contradigan exclusivamente a las propias de los consejeros, han de considerarse que prestan servicios por cuenta ajena pues repercuten en fa-*

⁵ Disposición adicional 27ª TRLGSS aprobado por R.D. legislativo 1/1994 de 20 de junio.

*vor de una persona jurídica distinta y como tales quedan incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social*⁶.

Comoquiera que el Subsidio de desempleo, es una prestación más del Régimen General de la Seguridad Social⁷, se agudizan los problemas; cada día más Administradores cotizan en el Régimen de la Seguridad Social y con mayor frecuencia se deniega la prestación a los Administradores y socios que la solicitan por el hecho de haber cotizado durante años para cubrir tal contingencia.

En 1991 los Tribunales de Justicia van girando su doctrina a favor de que los Administradores sociales, si bien han de estar afiliados al sistema de la Seguridad Social deben estar encuadrados en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), doctrina que interpretada de forma sesgada por la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades colaboradoras de la Seguridad Social da origen a la Resolución de 22 de junio de 1992, desarrollada con posterioridad por otra Resolución de fecha 14 de diciembre de 1993 y por las Circulares de la Tesorería General de la Seguridad Social de 29 de diciembre de 1992 y 20 de diciembre de 1993. Se desarrollan los criterios de "subordinación" y "ajeneidad" para determinar el régimen de encuadramiento y se van desarrollando los conceptos de "administrador activo" y de "control efectivo de los socios trabajadores".

Después de la conmoción de los años 1992 y 1993, donde se produjo un masivo cambio de encuadramiento de los Administradores, en 1996 Jurisprudencia contradictoria vuelve a armar revuelo y cuya doctrina podemos clasificar en:

-Doctrina de exclusión del sistema de la Seguridad Social a los Administradores: Sentencias del TS (Social) de 4, 6 y 12 de junio de 1996; 17 de julio de 1996 y 24 de enero de 1997.

-Doctrina de inclusión de los Administradores al RETA: Sentencias del TS (General) de 29 de enero de 1997, 30 enero, 6 febrero, 4 marzo, 14 abril, 26 de mayo y 3 de julio de 1997 de la Sala de lo Social y 23 mayo, 15 julio y 19 de septiembre de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

También ha sido contradictoria la doctrina jurisprudencial en relación con los socios trabajadores, haciendo notar que en una muy reciente Sentencia de la Sala de lo social del Tribunal Supremo de fecha 18 de marzo de 1998 (dictada con posterioridad a la ley 66/1997) declara la *"existencia de relación laboral entre el ahora recurrente y la*

⁶ Sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 9 de febrero de 1990, de 25 de octubre de 1990, de 28 de diciembre de 1990 y 18 de febrero de 1992.

⁷ Título III Ley General de la Seguridad Social.

sociedad anónima para la que había prestado sus servicios y percibiendo retribución hasta la extinción de la relación..." a pesar de que "...poseyendo el 12,50% de las acciones y estando el resto del capital en poder de su familia compuesta por padre, tíos y hermano" y en consecuencia le da derecho al subsidio de paro. En la propia Sentencia antes citada se hace referencia a la del mismo Tribunal de 19 de diciembre de 1997 en la que se afirma "cuando el empresario es una persona jurídica no puede hablarse de "parientes del empresario" a efectos de excluir a determinadas personas de la condición de trabajadores por cuenta ajena".

La Ley 27/1997 de 15 de julio de "Consolidación y Racionalización del sistema de Seguridad Social" sale al paso de la confusión generada, con una disposición adicional segunda (como no podía ser menos) y solemnemente se promulga: -"Por todo el ejercicio 1997, el Gobierno procederá a regular el encuadramiento de los socios trabajadores y administradores de las sociedades mercantiles capitalistas dentro del sistema de Seguridad Social". El Gobierno y el propio Órgano Legislativo, como cualquier hijo de vecino, cumple su obligación el último día que se le había señalado.

En este punto, antes de iniciar el estudio de las modificaciones que introduce la Ley 66/1997 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, creemos que es conveniente hacer una recopilación de la situación "de hecho" a 31 de diciembre de 1997, mediante la siguiente tabla:

TABLA 1 SITUACION ANTES LEY 66/1997

Participación	Consejeros pasivos	Consejeros activos	Consejero delegado con Gerente	Administradores con Gerente	Consejero delegado	Administradores	Gerentes	PAID	Personal RLC	Ninguna relación
P=0	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RETA	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RGSS	Relación mercantil RGSS	Relación laboral RGSS	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS
0<P<25%	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RETA	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RGSS	Relación mercantil RGSS	Relación laboral RGSS	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS
25%<P<33,3%	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RETA	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RGSS	Relación mercantil RGSS	Relación laboral RGSS	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS
33,3%<P<50%	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RETA	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RGSS	Relación mercantil RGSS	Relación laboral RGSS	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS
50%<P<100%	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RETA	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil No afiliado SS	Relación mercantil RGSS	Relación mercantil RGSS	Relación laboral RGSS	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS

PAID Personal alta dirección
RLC Relación laboral común
RETA Régimen especial trabajadores autónomos
RGSS Régimen General Seguridad Social

4. MODIFICACIONES DE LA LEY 66/1997 DE 30 DE DICIEMBRE DE 1997

No es necesario insistir en la falta de rigor jurídico que se deriva de la llamada Ley de acompañamiento, la cual alcanza límites kafkianos. Cinámonos a la norma que hay que localizar en la **Disposición Adicional cuadragésima tercera, que consta de tres apartados.**

El apartado uno da nueva redacción al artículo 7.1.a) del Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social y cuyo artículo 7, me permito a transcribir íntegro, remarcando, el texto añadido:

Campo de aplicación y estructura del sistema de la Seguridad Social.

Artículo 7º.- Extensión del campo de aplicación.- 1.- Estarán comprendidos en el sistema de la Seguridad Social, a efectos de las prestaciones de modalidad contributiva, cualquiera que sean su sexo, estado civil y profesión, los españoles que residan en España y los extranjeros que residan o se encuentren legalmente en España, siempre que, en ambos supuestos, ejerzan su actividad en territorio nacional y estén incluidos en alguno de los apartados siguientes:

*a).- Trabajadores por cuenta ajena **que presten sus servicios en las condiciones establecidas por el artículo 1.1. del Estatuto de los Trabajadores** en las distintas ramas de actividad económica o asimilados a ellos, bien sean eventuales, de temporada o fijos, aun de trabajo discontinuo, o incluidos los trabajadores a domicilio, y con independencia, en todos los casos, de la categoría profesional del trabajador, de la forma y cuantía de la remuneración que perciba y de la naturaleza común o especial de su relación laboral.*

b).- Trabajadores por cuenta propia o autónomos sean o no titulares de empresas individuales o familiares, mayores de dieciocho años, que reúnan los requisitos que de modo expreso se determinen reglamentariamente .

c).- Socios trabajadores de Cooperativas de Trabajo Asociado.

d).- Estudiantes

e).- Funcionarios públicos, civiles y militares. "

2.- A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior no tendrán la consideración de trabajadores por cuenta ajena, salvo prueba en contrario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad.

* El artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores dice: "La presente Ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario".

dad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción, ocupados en su centro o centros de trabajo, cuando convivan en su hogar y estén a su cargo.

El apartado segundo de la Disposición adicional cuadragésima tercera modifica los apartados a) y k) del apartado 2 del artículo 97 de la Ley General de Seguridad Social.

Transcribimos también literalmente todo el texto del artículo 97, a efectos de centrar la modificación dentro de su contexto:

TITULO II

REGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

CAPITULO PRIMERO.-"Campo de aplicación"

Art. 97.- Extensión.- 1.- Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores por cuenta ajena o asimilados comprendidos en el apartado 1.a) del artículo 7º de la presente Ley.

2.- A los efectos de esta Ley se declaran expresamente comprendidos en el apartado anterior:

a).- El personal de alta dirección a que se refiere el artículo 2º.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, **siempre que no forme parte del órgano de administración social desempeñando en el mismo funciones de dirección y gerencia de la sociedad**"

k).- Los socios trabajadores de sociedades mercantiles capitalistas que no formen parte del órgano de administración de las mismas con funciones de dirección y gerencia, cuando ni por su participación, directa o indirecta en el capital social, ni por cualquier otro medio posean un control efectivo de la sociedad".

l).- Cualesquiera otras personas que, en lo sucesivo y por razón de su actividad, sean objeto, por Real Decreto, a propuesta del Ministro de Trabajo y Seguridad Social, de la asimilación prevista en el apartado 1 de este artículo.

Finalmente el apartado tercero introduce una nueva disposición adicional al texto refundido de la Ley de Seguridad Social y que es la siguiente:

Disposición adicional vigésimo séptima.-

1.- Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos:

a).- Quienes presten servicios retribuidos para sociedades mercantiles capitalistas formando parte de su órgano de administración . **siempre que su actividad en el mismo no se limite al mero ejercicio de funciones consultivas y de asesoramiento, sino que comprenda la dirección y gerencia de la sociedad.**

b).- Los administradores sociales a que se refiere el apartado anterior, aun cuando no sean retribuidos por desempeñar tal cargo, si perciben otra remuneración como contraprestación de servicios realizados para la misma sociedad, incluso cuando pudieran calificarse como relación laboral común o especial de no concurrir con funciones de administración social.

c).- Quienes presten servicios retribuidos por cuenta de una sociedad mercantil capitalista, siempre que posean el control efectivo de ésta por su participación directo o indirecta en el capital social o por cualquier otro medio. Se entenderá en todo caso, que se produce tal circunstancia cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos la mitad del capital social.

A efectos de aplicar lo dispuesto en la letra c) anterior, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee un control efectivo de la sociedad, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1ª.- Que al menos la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios, esté distribuida entre socios, a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2ª.- Que cualquiera que sea su porcentaje de participación en el capital social, se trate de empresas en las que únicamente presten servicios quienes tengan la condición de socios, constituyendo la aportación de trabajo para la entidad, título necesario para el reparto de ganancias sociales.

3ª.- Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo, cuando en la empresa presten servicios personas que no tengan la condición de socios.

4ª.- Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tien atribuido el ejercicio de funciones de gerencia y dirección de la sociedad, cuando en la empresa presten servicios personas que no tengan la condición de socios.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

2.- No están comprendidos en el sistema de Seguridad Social los socios, sean o no administradores, de sociedades mercantiles capitalistas cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de los socios.

3.- Se considerarán debidas las altas que se hubieran practicado y las cotizaciones ingresadas en cualquier Régimen de la Seguridad Social, incluidas las cotizaciones por los conceptos de cotización conjunta, respecto de los trabajadores a los que se refiere el apartado 1 de la presente disposición, con anterioridad al 1 de enero de 1998, siendo de aplicación, en su caso, las normas de cómputo de cuotas entre Regímenes

de la Seguridad Social a efectos de reconocimiento de las prestaciones otorgadas por el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Los cambios de encuadramiento que deban efectuarse tendrán efectos desde 1 de enero de 1998, disponiendo los interesados de un plazo de un año para realizar las comunicaciones necesarias a la Administración al objeto de regularizar su situación. Transcurrido dicho plazo, los efectos del cambio de encuadramiento se registrarán por lo dispuesto con carácter general en las normas reglamentarias.

4.- Lo establecido en los apartados anteriores no afectará a la asimilación establecida en el artículo 4 del Decreto 2864/1974, de 30 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de las Leyes 116/1969 de 30 de diciembre, y 24/1972, de 21 de junio, por el que se regula el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar”.

Sintetizando lo que ha hecho la Ley 66/1997, se puede decir: consolidar legalmente la doctrina de cierto sector doctrinal, intentando no dejar cabos sueltos como hasta la fecha, en primer lugar mediante una remisión al artículo 1.1. del Estatuto de los Trabajadores para circunscribir y armonizar la definición de trabajadores por cuenta ajena en el ámbito de la Seguridad Social; concretar que el personal de alta dirección que no forme parte del órgano de administración desempeñando en el mismo funciones de dirección y gerencia y los socios trabajadores que no formen parte de los órganos de administración ni posean el control efectivo de la sociedad deben estar encuadrados en el Régimen General de la Seguridad Social y finalmente precisando un conjunto de supuestos en que los órganos de administración que ejerzan funciones de dirección y en que los socios trabajadores que posean el control efectivo de la sociedad deben estar encuadrados en el Régimen Especial de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Se pretende mediante la enumeración de una compleja casuística y del establecimiento de presunciones *iuris tantum* reconducir a la afiliación en los distintos regímenes de la Seguridad Social a los consejeros, administradores y socios trabajadores, recogiendo el sentido de las últimas Sentencias del Tribunal Supremo especialmente la de la Sala General de 29 de enero de 1997, dictada en unificación de doctrina.

Los socios trabajadores han de encuadrarse al RETA cuando concurren cualquiera de las cuatro presunciones que determina la Ley y que admiten prueba en contrario, recayendo la carga de la prueba en el asegurado socio trabajador, pero además también “en los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores”, pero recayendo entonces la carga de la prueba sobre la Administración.

Durante el período de vigencia de la nueva normativa ya se han producido serias discrepancias de interpretación, por ejemplo, la suscitada en el supuesto de trabajado-

res no socios pero vinculados familiarmente con más del 50% del capital. Una interpretación directa del artículo 1.c) de la disposición vigésimo séptima del Texto Refundido de la Ley General de Seguriad Social puede hacer llegar a la conclusión de que el trabajador por el solo hecho de tener una vinculación familiar con el 50% del capital ha de encuadrarse en el RETA; sin embargo, si se parte de la Ley 66/1997 de 30 de diciembre que es el génesis de la D.A. 27 de la L.G.S.S., la norma se refiere exclusivamente a "*socios trabajadores y miembros de los órganos de administración*", por lo que la condición necesaria para el encuadramiento en el RETA es de que sea socio (una sola acción bastaría); aunque, también sería posible el encuadramiento, siempre y cuando la Administración -y solamente ella- pudiera demostrar que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad, (he empleado el segundo criterio en la confección de la tabla). Otro ejemplo de conflictividad ha sido el encuadramiento en el RETA de los representantes de personas jurídicas que ostentan el cargo de administradores, cuya vinculación está con su representada, pero no con la sociedad en la que aquella representada ejerce el cargo de administrador ejecutivo .

La situación antes descrita en la tabla 1 pasa por imperativo de la Ley 66/1997 a la que se describe a continuación:

TABLA 2											SITUACION DESPUÉS LEY 6697	
Suposición	Consejeros pasivos	Consejeros activos	Consejero delegado con Gerente	Administradores con Gerente	Consejero delegado	Administradores	Gerentes	PAD	Personal RL	Ninguna relación		
P=0	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil laboralizada	Relación laboral	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS		
0<P<25%	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil laboralizada	Relación laboral	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS		
25%<P<33,3%	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil laboralizada	Relación laboral	Relación laboral especial RETA	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS		
33,3%<P<50%	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil laboralizada	Relación laboral	Relación laboral especial RETA (1)	Relación laboral común RGSS	No afiliado SS		
50%<P<100%	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil	Relación mercantil	Relación mercantil laboralizada	Relación mercantil laboralizada	Relación laboral	Relación laboral especial RGSS	Relación laboral común RETA	No afiliado SS		
PAD	Personal alta dirección											
RL/	Relación laboral común											
RETA	Régimen especial trabajadores autónomos											
RGSS	Régimen general Seguridad Social											
(1)	Cuando los otros trabajadores no son socios											
(2)	Participación directa o del grupo familiar											

5. DERECHO TRANSITORIO Y RETROACTIVIDAD

El número 3 del apartado tres de la D.A. cuadragésima tercera de la Ley 66/1997, tiene una redacción un tanto confusa, hay que interpretar que admite el encuadramiento en cualquiera de los regímenes con anterioridad a 1 de enero de 1998 y otorga un periodo que comprende todo el año 1998 para realizar los cambios de encuadramiento, reconociendo a efectos de prestaciones el cómputo total de las cotizaciones.

Sin embargo, queda vigente la retroactividad que estableció la Disposición adicional 9ª de la Ley General de Seguridad Social aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de junio, cuyo texto es el siguiente:

"Novena.- Validez, a efectos de las prestaciones, de las cuotas anteriores al alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta propia o Autónomos.- Cuando, reuniéndose los requisitos para estar incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social por Cuenta Propia o Autónomos, no se hubiera solicitado la preceptiva alta en los términos reglamentariamente previstos, las cotizaciones exigibles correspondientes a periodos anteriores a la formalización del alta producirán efectos respecto a las prestaciones, una vez hayan sido ingresadas con los recargos que legalmente procedan.

Sin perjuicio de las sanciones administrativas que procedan por su ingreso fuera de plazo, las referidas cotizaciones darán también lugar al devengo de intereses, que serán exigibles desde la correspondiente fecha en que debieron ser ingresadas, de conformidad con el tipo de interés legal del dinero vigente en el momento del pago".

La disposición adicional segunda de la Ley de "acompañamiento" 66/1997, adiciona al anterior texto el siguiente párrafo:

"Lo previsto en los párrafos anteriores únicamente será de aplicación con respecto a las altas que se hayan formalizado a partir de 1 de enero de 1994".

cuya addenda parece limitar la retroactividad a 1 de enero de 1994.

Así pueden dar las siguientes circunstancias:

a).- El socio trabajador o administrador afectado por el encuadramiento estaba ya de alta en el RETA en 1 de enero de 1994, en cuya circunstancias no existe problema de encuadramiento alguno.

b).- El socio trabajador o administrador afectado se dió de alta en el periodo comprendido entre 1 de enero de 1994 y 31 de diciembre de 1997, en cuyo caso, no tiene problemas de encuadramiento pero se han limitado sus derechos a las prestaciones al 1 de enero de 1994.

c).- El socio trabajador o administrador afectado estaba encuadrado en el Régimen General de la Seguridad Social hasta 31 de diciembre de 1997. En este supuesto debe-

rá comunicar su encuadramiento al RETA durante el año 1998. Por cierto, que la práctica administrativa es de retrotraer las cotizaciones al 1 de enero de 1998, debiendo reclamar la empresa las cotizaciones al Régimen General indebidas.

d).- El socio trabajador o administrador afectado no estaba afiliado al sistema de Seguridad Social, en cuyo caso deberá darse de alta al RETA con efectos, de cotización y de prestación, desde 1 de enero de 1994.

6. GESTIÓN

Dos disposiciones más completan el cuadro de medidas de orden social de la Ley 66/1997 que afectan a los socios trabajadores y administradores, también introducidas en desconectas disposiciones adicionales:

Disposición adicional decimocuarta. Alta en la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia. Los trabajadores por cuenta propia que a partir de la entrada en vigor de esta Ley soliciten el alta en el correspondiente régimen de Seguridad Social y opten por acogerse a la cobertura de incapacidad temporal, deberán formalizar la misma con una Mutua de Accidentes de Trabajo y enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.

De igual modo los trabajadores que en la fecha de entrada en vigor de la presente Ley hayan optado por la cobertura de incapacidad temporal con una Mutua, sólo podrán modificar su opción en favor de otra Mutua, en los términos previstos en los artículos 74 y 75 del Reglamento sobre Colaboración de las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 1993/1995 de 7 de diciembre".

Disposición adicional decimoquinta.- Prestación económica de incapacidad temporal en determinados Regímenes Especiales. En el Régimen Especial de los Trabajadores por cuenta propia o Autónomos, así como para los trabajadores por cuenta propia, incluidos en los Regímenes Especiales Agrario y de Trabajadores del Mar, los porcentajes aplicables a la base reguladora para la determinación de la cuantía de la prestación económica por incapacidad temporal, serán los vigentes respecto a los procesos derivados de contingencias comunes en el Régimen General".

Disposiciones que obedecen a las recientes medidas de delegación al sector privado de la recaudación y prestaciones de la Seguridad Social y de homologación de las prestaciones entre el Régimen General y el RETA.

7. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

La Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, mediante Resoluciones de fechas 5, 9 y 19 de junio de 1998, ha resuelto sobre supuestos concretos de afiliación y encuadramiento de administradores, formulando la doctrina que se puede sin-

telizar así: a). Los administradores que forman parte de Consejos de Administración que tienen delegadas las funciones ejecutivas a Consejeros Delegados, en cuanto que delegantes han de considerarse administradores pasivos y en consecuencia no deben estar afiliados a la Seguridad Social en ninguno de sus regímenes. b). Los socios administradores que desempeñan funciones de dirección y gerencia con carácter no retribuido, no procede tampoco la inclusión en Régimen alguno del Sistema de la Seguridad Social. c). Los socios administradores que desempeñan funciones de dirección no retribuidas pero que además desempeñan otro puesto en la misma sociedad deben estar encuadrados en el RETA. d). Los administradores únicos, solidarios o mancomunados tampoco deben afiliarse al Sistema de la Seguridad Social, siempre que tengan delegadas todas sus funciones, salvo las indelegables y puedan probar que se limitan a ejercer funciones de control accionista, representación, consultivas y de asesoramiento, aunque estén retribuidos. Y finalmente que, los consejeros pasivos "delegantes" de sus funciones, si prestan trabajos a la misma empresa, mantendrán una relación laboral -normal o especial- y procede su encuadramiento en el Régimen General (ha de entenderse siempre que como accionistas no deban encuadrarse en el RETA).

8. CUESTIONES CONEXAS

No sin razón, a la vista de la normativa comentada se han suscitado dudas en el ámbito tributario, tales dudas se centran en tres temas puntuales: - Retenciones a cuenta del I.R.P.F.; deducibilidad de las remuneraciones al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, finalmente, en la llamada tributación de las empresas familiares.

Antes de analizar cada una de estas cuestiones hay que hacer constar que el Derecho de la Seguridad Social es un derecho autónomo, incluso del Derecho laboral, y por consiguiente, las categorías que determina y muy especialmente las presunciones que establece afectan única y exclusivamente al sistema de la Seguridad Social y no debe admitirse que el encuadramiento en un régimen sirva de prueba en otros ámbitos del Derecho.

Retenciones

Las retenciones a cuenta de IRPF de las remuneraciones que perciban los Consejeros por el ejercicio de sus funciones como a tales, es el único que estará sujeto al tipo de retención del 40%⁹. Los administradores y los socios trabajadores e incluso los Consejeros por otro tipo de emolumentos que puedan percibir por su trabajo estarán sujetos a la Tabla de retenciones, salvo que sean profesionales libres y se les aplique el 20%¹⁰, todo ello sin perjuicio de estar encuadrados en el RETA.

⁹ Artículo 45.2 RIRPF.

¹⁰ Artículo 46 RIRPF.

Deducibilidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

Las remuneraciones del trabajo que se perciban por los socios trabajadores, a pesar de la presunción de la Ley General de la Seguridad Social, y con independencia del dominio que ostenten sobre la sociedad, no pueden calificarse de "dividendos" o "retribución de los fondos propios"¹¹. Por consiguiente son un gasto corriente más. Otra cuestión es que se les pueda aplicar al regla de valoración que establece el artículo 16 de la LIS sobre operaciones vinculadas.

Las remuneraciones que perciban los miembros del Consejo de Administración y Administradores por su condición de administradores, deberán reunir los requisitos que señalan las respectivas Leyes (LSA y LSRL) para que puedan considerarse como a tales y, por consiguiente, ser deducibles y no calificarse de liberalidades o dividendos. Pero las remuneraciones que presten por su trabajo en relación laboral común o especial de alta dirección, encuadrados en el Régimen General o en el RETA, son sin ninguna clase de dudas, remuneraciones del trabajo o sea "gastos de personal" deducibles.

Es recomendable en el orden práctico que las relaciones laborales comunes o especiales con socios-trabajadores y administradores se instrumenten mediante contrato de trabajo escrito con todas las formalidades, los unos y de prestación de servicios los otros, a efectos de que sirva de prueba frente a la Administración, ya sea la tributaria ya sea la de la Seguridad Social.

En cuanto a la cotización del RETA, corresponde al socio trabajador o administrador la obligación de pagar la cuota, en consecuencia es uno de los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto del trabajo en el Impuesto sobre la Renta. Si el compromiso del pago recae sobre la Sociedad, la cuota representará una retribución en especie¹² que dará origen a un pago a cuenta del IRPF, por parte de la Sociedad tendrá la consideración de gasto de personal deducible. En este sentido se manifestó la Dirección General de Tributos en una Resolución de 1 de julio de 1993 a solicitud del Departamento de Inspección financiera y Tributaria.

Tributación empresa familiar

A efectos de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio¹³ como de las bonificaciones en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones¹⁴, que se condiciona a que el socio re-

¹¹ Artículo 14.1.a) de la LIS

¹² Al entender de la DGT, a nuestro entender es una retribución dineraria.

¹³ Art. 4.2 de la Ley 19/1981 de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el cual dice textualmente: "Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal..."

¹⁴ Art. 20.6 b) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

alice tareas de dirección efectiva y que sus remuneraciones representen más de un 50% sobre los rendimientos de trabajo y empresariales no existirá problema ya que si realmente ejerce la dirección estará encuadrado en el RETA. Cuestión distinta es cuando el socio trabajador o el administrador percibe una prestación de la Seguridad Social por jubilación o invalidez. En este supuesto si ejerce la dirección efectiva "debe de estar encuadrado" y se origina un conflicto con la presunción de dirección efectiva que establece el artículo 5.1.d), según la cual el cargo de administrador o consejero de por sí ya representa el ejercicio de una dirección efectiva. La solución, si la tiene, hay que buscarla primero en la estanqueidad de ambos derechos: social y tributario; en segundo lugar, en la propia normativa de la Seguridad Social que obliga el "encuadramiento" al RETA, cuyo régimen permite mantener la titularidad del negocio y desempeñar las funciones inherentes a la titularidad¹⁵; y por analogía, del dominio o del cargo, siempre que existan otras personas que también ejerzan las funciones de dirección, como administradores o como empleados con relación laboral especial de alta dirección y en tercer lugar, y aunque la afirmación sea más temeraria cabe buscar la justificación en que la Ley obliga a la afiliación al Sistema de la Seguridad social y al encuadramiento al RETA, y el encuadramiento durante la vida laboral activa obliga a la cotización y posteriormente da derecho a la prestación por jubilación, también encuadrado está, según la norma, el consejero o administrador cotizante como el perceptor de la prestación.

8. CONCLUSIONES

La Ley 66/1997 consolida la más reciente doctrina jurisprudencial sobre la afiliación y encuadramiento de los Administradores y socios trabajadores .

Quedan excluidos del sistema de Seguridad Social los socios trabajadores y los administradores de las sociedades de mera administración del patrimonio de los socios.

Quedan encuadrados dentro del Régimen General de la Seguridad Social: Los socios trabajadores no administradores y sin control efectivo de la sociedad, los administradores pasivos o no ejecutivos.

Finalmente quedan encuadrados en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos los administradores ejecutivos o activos y los socios trabajadores que posean más del 50% de participación en la sociedad o de alguna manera, directa o indirectamente posean el dominio efectivo de la sociedad.

El empeño en la reconducción de los Administradores y socios trabajadores a la afiliación al sistema de la Seguridad Social hay que buscarlo más que en el artículo 41 de la Constitución Española en las necesidades de financiación de la Seguridad Social. Y el del encuadramiento en el RETA hay que encontrarlo en la tradicional cicatería de evitar prestaciones, especialmente la del subsidio de desempleo, vulnerando posiblemente de esta manera el mandato especial del citado artículo 41 de la CE, antes citado.

¹⁵ Art. 93.2 de la Orden Ministerial de 24 de septiembre 1994, reguladora del RETA.

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

**NOTAS A LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO EN RELACION
A LAS SUBVENCIONES Y EL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO*
(LEY 66/97 Y MODIFICACIÓN LEY 9/98)**

Enrique de la Orden Ondategui
Profesor Mercantil
Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1. ANTECEDENTES. CONCEPTO. CLASES DE SUBVENCIONES.**
- 2. LEY I.V.A. HASTA 31-12-97. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.**
- 3. 6ª DIRECTIVA COMUNITARIA. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.**
- 4. MODIFICACIÓN QUE PROPONE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO.**
- 5. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIONES.**

ANEXO I.

* Texto del trabajo presentado en la reunión de estudio organizada en Barcelona por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, el 16 de febrero de 1998.

E S T U D I O S

1. ANTECEDENTES. CONCEPTO. CLASES DE SUBVENCIONES.

En el Plan General de Contabilidad, en la parte relativa a definiciones y relaciones contables y a las cuentas anuales y en la norma de valoración nº 20, se recoge el concepto de subvención y su forma de contabilización, en función de que la misma se conceda para asegurar una rentabilidad mínima o para compensar déficits de explotación, o para financiar bienes o servicios, en cuyo caso, los efectos económicos se trasladan a futuros ejercicios. Es decir, distingue subvenciones de capital y subvenciones de explotación.

Podríamos definir el concepto subvención como aquellas transferencias a fondo perdido recibidas por las personas físicas o jurídicas y entregadas por entidades públicas o privadas ligadas al compromiso y obligación de cumplir determinados requisitos obligatorios para su concesión.

Vamos a limitar estas notas a las subvenciones no reintegrables. Las reintegrables no deben considerarse como una pura subvención ya que tienen el concepto de préstamo sin interés.

El concepto de subvención de capital podríamos definirlo como aquella subvención que se recibe para ayudar al establecimiento de la estructura de la empresa. Quedan excluidas de este concepto las que se relacionan con gastos corrientes o las que se obtienen para resarcir a la empresa de posibles pérdidas. Estas últimas son las subvenciones de explotación y que asimismo las podríamos definir como aquellas que se obtienen a fondo perdido y que se destinan a disminuir los resultados negativos de la explotación o a asegurar una rentabilidad mínima a la empresa. Dentro de estas últimas se encuadrarían también las subvenciones que se conceden y establecen en función del número de unidades que entrega el beneficiario de las mismas y que están vinculadas al precio de dichas unidades (luego volveremos sobre éstas).

Además de esta primera consideración, subvenciones de capital/subvenciones de explotación, pueden establecerse diversos criterios de clasificación, atendiendo, entre otros, a la Administración y/u Organismo que las convoca y/o concede, al concepto que se intenta subvencionar (inversiones de activos fijos, fomento de empleo, subvención de intereses, créditos blandos, concesión de avales, bonificación cuotas de la Seguridad Social, indemnizaciones, becas o premios, etc.), al sector de la actividad o del destinatario al que se dirigen, al proyecto elegible. He podido comprobar que existen más de 1.040 posibilidades de obtener diferentes tipos de subvenciones, por ello no será objeto de estas notas ver los efectos de la modificación introducida por la Ley de Acompañamiento en cada una de estas subvenciones.

Como hemos señalado, las subvenciones se tratan en sus aspectos contable y fiscal en función de que sean subvenciones de capital o de explotación. No es objeto de estas notas dicho tratamiento contable ni la consideración fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que además está perfectamente regulado en el Plan General de Contabili-

dad, en principios contables recogidos por AECA o en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. LEY I.V.A. HASTA 31-12-97. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.

Empecemos por el final. Ha sido un tema pacífico el hecho de considerar que las subvenciones, a excepción de las subvenciones que estaban vinculadas al precio, no tenían incidencia en el hecho imponible del I.V.A., en la determinación de la Base Imponible o en el cálculo de la prorrata a efectos de determinar las cuotas deducibles del Impuesto. Ello teniendo en cuenta que existía y existe una directiva comunitaria sobre el particular que no ha variado al respecto y que hace pensar que la legislación anterior del impuesto era acorde con dicha directiva.

Existen multitud de consultas, Sentencias, etc., que confirman esta realidad y de las que he seleccionado las siguientes notas:

1.- Consulta a la D.G.T. de fecha 7-7-88. Referente a una subvención que la considera vinculada al precio y por tal que ha de formar parte de la base imponible. Además añade: *"Con independencia de lo anterior, el otorgamiento de subvenciones no constituye por sí mismo una operación sujeta al I.V.A. por lo que no debe emitirse factura para documentar dichas subvenciones."*

2.- Consulta a la D.G.T. de fecha 6-9-95 en la que, entre otras manifestaciones, alude a que las subvenciones de capital no constituyen contraprestación de ninguna entrega o prestación de servicios y que por ello no pueden computarse en el cálculo de la prorrata (art. 104). La percepción de las referidas subvenciones es un hecho carente de relevancia a efectos del I.V.A. Incorporo como anexo I el texto de esta consulta porque creo que refleja la esencia del por qué las subvenciones no deben ser tenidas en cuenta a efectos del I.V.A.

En cuanto a las subvenciones vinculadas directamente al precio, como parte de la determinación de la base imponible, afectarán a la regla de la prorrata si la operación a cuyo precio esté vinculada la subvención es una operación que no genera el derecho a deducción.

Repito y acabo con este preámbulo. Era un tema pacífico. Tanto que el propio *"Manual Práctico I.V.A. 1997"* editado por la Agencia Tributaria, en su página 89, señala *"... las subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones, que no forman parte de la base imponible, no se tienen en cuenta a efectos del cálculo de la regla de prorrata"*.

Hemos empezado por el final, pero veamos por qué se llega a estas conclusiones. Para ello analizaremos la propia Ley del Impuesto vigente hasta 31-12-97 y lo dispuesto en la 6ª Directiva comunitaria. Ello nos hará falta para analizar posteriormente las modificaciones introducidas por la Ley de acompañamiento.

E S T U D I O S

Del análisis de la Ley del Impuesto se desprende que el hecho imponible (art. 4) es la entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso y en el desarrollo de su propia actividad.

Esto es lo único que hace nacer el impuesto. El artículo 4 no dice nada más. Nada en relación a que un determinado sujeto pasivo que realice operaciones sujetas al Impuesto (hecho imponible) y que reciba unas ayudas que en los antecedentes de estas notas denominamos subvenciones, deban ser enmarcadas dentro del hecho imponible del Impuesto.

Llegamos al artículo 78 de la Ley que está determinando cómo cuantificar el hecho imponible, es decir determinando la base imponible del Impuesto.

Empieza diciendo que la base imponible es la contraprestación de las operaciones sujetas y que ésta puede recibirse del propio destinatario o de terceras personas. ¿Por qué de terceras personas? Porque la ley quiere incluir en la determinación de la base imponible algún concepto e importe que se recibe de terceras personas, pero siempre en relación a la entrega del bien o prestación del servicio cuya contraprestación se está calculando. Dicho concepto, entre otros, es un determinado tipo de subvenciones: Aquéllas vinculadas directamente al precio de la operaciones sujetas al impuesto, y sólo éstas. Recordemos la Resolución de 31-5-93 en relación a no incluir en la base imponible las ayudas al consumo del aceite de oliva (C.E.E. 136/1986 de 22-9). Estas ayudas al consumo de aceite de oliva que se produce en la Comunidad fueron consideradas inicialmente por la Administración española como subvenciones vinculadas directamente al precio y por consiguiente consideraba que debían incluirse en la base imponible del impuesto. La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 31-5-93 antes referida, vino a modificar el criterio mantenido hasta entonces y armonizarlo con los criterios comunitarios. El ejemplo del aceite de oliva puede aplicarse a otras subvenciones.

Veamos por último, de la legislación modificada, los artículos 102 y 104 en relación a la posible aplicación de la regla de prorata.

¿Cuándo es aplicable la regla de prorata? El artículo 102 nos lo dice: Es de aplicación la regla de prorata cuando en el ejercicio de la actividad empresarial se realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen y que no originen el derecho a deducir. Unico supuesto que hace necesaria la aplicación de la regla de prorata.

Recordemos el artículo 4), Hecho Imponible, y respondámonos las siguientes preguntas: Recibir una subvención ¿es una entrega de bienes o prestación de servicios?. No. ¿Es un acto realizado en el ejercicio de la actividad empresarial llevada a cabo por el sujeto que recibe la subvención?. No. Luego lo lógico es que el hecho de recibir una subvención no quede afectado por la regla de prorata, porque, insisto, es un hecho sin relevancia alguna para el hecho imponible del I.V.A. por consecuencia completamente ajeno al propio impuesto y por tal no puede ser considerado por el artículo 102 de la Ley del I.V.A.

Enrique de la Orden Ondategui

El artículo 104 empieza diciendo: *"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorata*". No hay aplicación, luego no hemos de continuar con el artículo. Bien es cierto que cabría analizar aquellas subvenciones que sí forman parte de la base imponible y que son operaciones que no generan por ellas mismas el derecho a la deducción.

Hasta aquí lo que se entendía hasta 31 de diciembre de 1997, que creo que estaba acorde con la 6ª Directiva comunitaria.

3. 6ª DIRECTIVA COMUNITARIA. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.

Creo oportuno recordar el alcance de la 6ª Directiva. Si analizamos el preámbulo de la 6ª Directiva veremos que, entre otros muchos conceptos de armonización de la legislación de los estados miembros, como hecho imponible, base imponible, régimen de deducción, etc., de forma clara y meridiana señala que el cálculo de la prorata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los estados miembros.

En esta línea, si repasamos las sentencias del Tribunal de Justicia comunitario podemos ver que se mantiene firmemente la idea de que la armonización a que nos referimos tuvo su base en la prevención de que las legislaciones internas no establecieran medidas que distorsionaran el concepto de MERCADO UNICO y, además, era totalmente necesaria dado que la asignación a la comunidad de recursos propios se debía realizar a través de un porcentaje de la base del I.V.A. (Reunión del Consejo de 21-4-70). La 6ª Directiva de 17 de mayo de 1977 recoge plenamente esta idea armonizadora, de tal forma que su propio título se denomina "SISTEMA COMUN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: BASE IMPONIBLE UNIFORME"

A través del artículo 27 de la Directiva hay un mecanismo para autorizar a los estados miembros a que establezcan medidas particulares, pero a través de un cauce procesal perfectamente establecido por la Directiva.

Veamos qué autorizaba y autoriza la directiva comunitaria a la legislación interna de los países miembros en relación a las subvenciones y para ello sigamos el mismo orden de lectura que hemos realizado en nuestra ley interior.

El artículo 5º de la Directiva define como Hecho Imponible la entrega de bienes y ésta se entiende como la transmisión del poder de disposición de un determinado bien. No hay en dicho artículo ni en el 6º (prestación de servicio) autorización alguna a los Estados miembros en relación al tema comentado de las subvenciones.

Como nos ocurría en nuestro artículo 78, el artículo 11º de la Directiva, que determina cómo se calcula la base imponible, incluye como contraprestación para quien realice la entrega o preste el servicio, las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

E S T U D I O S

Remarquemos la mención "directamente". Hemos de estar de acuerdo que cualquier subvención que reciba un Sujeto Pasivo podría quedar vinculada al precio, vía inclusión de sus efectos en el proceso productivo. Pero ésta sería como mínimo "indirectamente" vinculada. Y de forma natural deberíamos decir que NO estaría vinculada al precio.

Entiendo que la Directiva dice "directamente vinculada" porque está relacionando la cantidad recibida de un tercero (organismo que subvenciona) por aquel sujeto pasivo que entrega bienes a un comprador y dicha subvención está relacionada con la contraprestación de dicha entrega. Las demás subvenciones, por ejemplo al comprador del bien o servicio, ya no están "directamente" vinculadas al precio.

Ratificando el comentario anterior, existe un informe de la Comisión del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación a diversas cuestiones de interpretación sobre la base imponible, que entiende que la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11, que dispone que "las subvenciones directamente vinculadas al precio" deberán incluirse dentro de la base imponible y el segundo guión del apartado 1 del artículo 19 que, por otra parte, permite, a los Estados que lo deseen, incluir en el denominador de la prorrata de deducción el importe de las subvenciones "que no estén directamente vinculadas a los precios", son términos de difícil interpretación sobre los que era indispensable una nueva reflexión sobre el conjunto del problema.

Al proceder a esta nueva reflexión, la Comisión observó que la expresión de subvenciones "directamente vinculadas a los precios" de las operaciones efectuadas por un sujeto pasivo no podía interpretarse más que de manera estricta y literal, con arreglo a la disposición de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11, y que la subvención no debía incluirse en la base imponible más que si se cumplían las tres condiciones siguientes:

- a) Debía constituir la contrapartida o un elemento de la contrapartida.
- b) Debía pagarse al proveedor o al prestador de servicios.
- c) Debía ser pagada por un tercero.

La mayoría del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido estuvo de acuerdo con esta interpretación.

Se planteó también un problema de interpretación en cuanto al régimen fiscal aplicable a las subvenciones comunitarias pagadas en el ámbito de la organización común del mercado de la leche y los productos lácteos. Sabemos, en efecto, que la Comunidad favorece la adopción de medidas de fomento de la venta, de la publicidad y de la búsqueda de mercados para estos productos.

Se le planteó al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido la cuestión de si la contribución de la Comunidad a los gastos efectuados con vistas a la realización de es-

Enrique de la Crida Ordóñez

tas medidas debía gravarse como contrapartida de un servicio que los “interesados” (empresas de productos lácteos) debían prestar a la Comunidad por medio de un “organismo estatal” encargado del reparto de las ayudas comunitarias. Según los servicios de la Comisión, ni la Comunidad ni dicho organismo estatal podían considerarse como destinatarios de un servicio cualquiera. La subvención sólo tenía por objeto contribuir a los gastos que los interesados (empresas de productos lácteos) realizan para pagar servicios comprados a otros sujetos pasivos (p. ej. agencias publicitarias). Al tratarse de una subvención a la compra, los servicios de la Comisión estimaron que una de las tres condiciones citadas más arriba no se cumplía.

La gran mayoría del Comité se pronunció en ese sentido, puesto que estimó que las subvenciones comunitarias destinadas a la financiación de acciones de publicidad en favor de los productos lácteos no representaban la remuneración de los servicios prestados a la Comisión y no estaban sometidas al I.V.A. cuando contribuían al reembolso de los gastos realizados.

Así mismo en este repaso de la jurisprudencia comunitaria también vemos (S. 2311/88-230/87) como se considera que la base imponible está constituida por todo aquello que se realice como contraprestación, debiendo existir un VINCULO DIRECTO entre el servicio prestado y el contravalor recibido. Infinidad de sentencias recogen esta idea.

La 6ª Directiva comunitaria regula el nacimiento y alcance del derecho a deducir en su artículo 17.5 señalando que en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Asimismo faculta a los estados miembros a:

- a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

E S T U D I O S

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

El apartado 7 de este mismo artículo faculta a los Estados miembros, por razones coyunturales, a excluir total o parcialmente el régimen de deducciones de los bienes de inversión.

He de confesar que de una primera y rápida lectura del artículo, relacionando el apartado 5c) con el 7) y con la idea prefijada de lo que se dispone en el nuevo artículo 104 de la Ley del I.V.A. y la pretensión última de la Agencia Tributaria sobre el tema de las subvenciones, me hizo pensar que por aquí podría venir la autorización necesaria por parte de la directiva para la modificación que propone la Ley de acompañamiento y que estamos comentando.

Un acertado comentario de nuestro amigo Esteve, la posterior ubicación y lectura pausada del artículo y viendo lo que se regula en el mismo, me hace pensar que no puede afectar a lo que hasta ahora vamos comentando. El artículo regula el derecho a la deducción y faculta a determinados tipos de prorrata, pero siempre en el contexto de lo que puede ser objeto de prorrata, es decir, cuando simultáneamente existen operaciones sujetas que dan el derecho a deducir y operaciones que no lo dan.

También es reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia la idea de que el derecho a deducción establecido en el artículo 17 forma parte del mecanismo del I.V.A. y que, en principio, no puede limitarse. Toda limitación a este derecho incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de forma similar a todos los Estados miembros y las excepciones están reguladas por la propia Directiva.

Llegamos al artículo 19 de la Directiva que determina la forma de calcular la prorrata de deducción. Transcribo literalmente el punto 1 porque es clave para razonar la opinión sobre este tema.

“La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B) del artículo 11.”

Enrique de la Orden Ondategui

La parte subrayada del artículo ¿podría hacer pensar que la directiva comunitaria está permitiendo incluir en la regla de prorrata todo tipo de subvenciones?

¿Cuál es la facultad otorgada en cuanto a esa inclusión en el denominador? Se dice literalmente *"la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11"*, luego no pueden ser otras que las subvenciones que no están directamente vinculadas al precio de las operaciones. ¿Cómo podemos interpretar esta afirmación? Entiendo que caben dos formas:

a) La primera, que no comparto, pensando que las que no están directamente vinculadas al precio son sin exclusión todas las demás. Incluso llegando al absurdo: ¿las de capital? y dentro de éstas ¿las que financian parte del coste financiero de pasivos? ¿las de explotación? O, yendo más lejos, ¿las reintegrables?

b) La segunda interpretación, que es por la que yo inicialmente me inclino, es considerar que cuando la Directiva se refiere a las subvenciones que no están vinculadas directamente al precio, lo hace sólo exclusivamente a aquéllas vinculadas con la entrega o servicio, que en principio podrían formar parte de la contraprestación pero que, por no estar directamente vinculada al precio, se excluyen por la propia directiva de la base imponible. Dicho de otra forma las vinculadas a la entrega pero no directamente. De las demás subvenciones, por no tener la posibilidad de ser parte de la contraprestación, las normas que regulan la prorrata no las pueden considerar porque la subvención no es un concepto recogido por el hecho imponible, no es una contrapartida a una entrega o servicio y por consiguiente es también ajeno al derecho de deducir, derecho que asimismo determina o no la aplicación de la regla de prorrata.

Lo que permite poner en el denominador es el importe de la subvención que en principio debería ser base imponible, es decir, parte de la contraprestación y que las normas de determinación de la base imponible la excluyen.

Con independencia de esa diferente interpretación, descrita en los apartados a) y b) anteriores, y como ya apuntaba cuando hablábamos de la prorrata vigente hasta 31-12-97, está el hecho, creo yo incuestionable para todos, que la Directiva faculta la aplicación de la regla de prorrata sólo cuando indistintamente el sujeto pasivo efectúa operaciones con derecho a deducción y sin tal derecho.

Vemos que en la opinión de la Comisión para aclarar las dudas de interpretación del artículo 11 y 19 de la Directiva se refiere al texto de los artículos de la siguiente forma: a *"las subvenciones directamente vinculadas al precio"* en un caso y a *"las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio"* en el otro, en lugar de utilizar la expresión literal del referido artículo 19.

No interpretarlo así llevaría al absurdo y sería contrario a la propia teoría del I.V.A. en relación a las reglas de juego comunitario. Absurdo que puede analizarse viendo lo que ocurre con cada una de las posibles subvenciones que puede recibir un sujeto pasivo.

E S T U D I O S

Además de las razones expuestas, y a pesar de aceptar que conceptualmente está lejos del tema que nos ocupa, creo conveniente apuntar que la Sentencia de 22-6-93 del T.J.C.E. determinó que no procedía efectuar cálculo de prorata en relación a unos dividendos que recibía una sociedad francesa. La señalo porque en el texto de la Sentencia se dispone que no procede porque dicho concepto, en aquel caso dividendos, no entra en el ámbito de aplicación del I.V.A., dado que no representa la contrapartida de ninguna actividad económica, a efectos de la 6ª Directiva y por tal es un concepto ajeno al derecho de deducir. Me pregunto ¿sería esto trasladable a los efectos de los ingresos por subvenciones que percibe un sujeto pasivo?

La parte que subrayo de este párrafo es la idea básica que he planteado en estas notas para considerar que la Directiva no permite poner en el denominador de la regla de prorata más que un determinado tipo de subvenciones y no, de forma arbitraria, todas ellas.

También del análisis de las Sentencias, y aunque también de forma colateral al tema de subvenciones, de la lectura de la Sentencia 6/4/95 (C. 4/94) en relación a no deducibilidad de las cuotas soportadas en caso de exención, recoge en uno de sus puntos que para la aplicación del artículo 19 de la Directiva, procede señalar que esta norma presupone que el sujeto pasivo haya utilizado los bienes y servicios para efectuar indistintamente operaciones que originan el derecho a deducción y operaciones que no permiten este derecho.

4. MODIFICACIÓN QUE PROPONE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO.

La modificación propuesta de los artículos 78.dos.3º, 102.Uno y 104.dos.2º tiene historia y no es, de hecho, una novedad.

Si nos remitimos al Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOCG de 22 de octubre de 1992) veremos que la redacción del artículo 78.dos.3º fue idéntica a la aprobada por las Cortes, mientras que la redacción de los artículos 102.Uno y 104.dos.2º ya contenía un texto muy próxima a la redacción hoy vigente, aunque sufrió modificaciones durante el trámite parlamentario hasta llegar al texto de la Ley aprobada por las Cortes. Trataremos pues a continuación la evolución sufrida por el redactado de ambos artículos hasta la aprobación de la Ley 37/1992.

El texto del artículo 102.Uno que figuraba en el Proyecto, también tenía el siguiente segundo párrafo:

“La regla de prorata deberá aplicarse en todo caso respecto de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales de dicho sujeto pasivo.”

El texto del artículo 104.dos.2º primer párrafo, también incluía literalmente:

Enrique de la Orden Ondategui

“... incrementado en el importe total de las subvenciones percibidas a que se refiere el artículo 102, apartado uno, segundo párrafo de esta Ley.»

El Grupo Popular presentó enmiendas de modificación a la redacción de ambos artículos del Proyecto (BOCG de 25.11.92), solicitando la supresión de estos fragmentos. Merece la pena transcribir la justificación a ambas enmiendas.

Al artículo 102.Uno:

«Para evitar que un gran número de empresarios y profesionales caigan dentro de la regla de prorrata por el mero hecho de recibir una subvención.

Esta regla es demasiado compleja y su aplicación requiere una organización administrativa de una cierta entidad, lo que no está al alcance de la mayor parte de los empresarios y profesionales del país.

Además es contraria a los principios de la reforma que postula la simplificación del Impuesto.

La modificación de este artículo requiere que también se modifique el artículo 104 del Proyecto.»

Al artículo 104.Dos.2º:

«La modificación de este artículo tiene por objeto evitar que se tengan en cuenta en el denominador de la prorrata las subvenciones a que se refiere el artículo 102 del proyecto (que, lógicamente, también debe modificarse en el mismo sentido).

De este modo se evitará que un gran número de empresarios y profesionales caigan dentro de la regla de prorrata por el mero hecho de recibir una subvención.

Esta regla es demasiado compleja y su aplicación requiere una organización administrativa de una cierta entidad, lo que no está al alcance de la mayor parte de los empresarios y profesionales del país. Además, es contraria a los principios de la reforma que pretende la simplificación del Impuesto.»

Dichas enmiendas no fueron aprobadas por el Congreso. Pero sorprendentemente, el texto aprobado por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, con competencia legislativa plena (BOCG 3-12-92), elimina los párrafos antes marcados en cursiva resultando ya idénticos a la redacción definitiva de la Ley, haciendo suyas las enmiendas rechazadas.

Indiscutiblemente tanto entonces como ahora las consecuencias y efectos tributarios de la modificación llevan a situaciones complejas y absurdas.

La exposición de motivos de la Ley 66/97, Ley de acompañamiento, ya nos da la primera pista de lo que de nuevo se pretende en cuanto al tema de las subvenciones y la regla de prorrata. Se señala que la modificación tiene por objeto integrar en el denominador las subvenciones y transferencias no vinculadas al precio y que, por ello, no han sido integradas en la base imponible del impuesto. Interpreto que es una redacción sesgada y preludio de lo que se avecina.

E S T U D I O S

No obstante veamos las modificaciones que se incorporan:

Se añade el siguiente párrafo al artículo 78, dos 3º:

"Se excluyen del concepto de contraprestación las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA y, en concreto, las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados."

Estas subvenciones consisten en la concesión de ayudas para la comercialización de los productos de forrajes desecados, establecida en un determinado importe ecus/tonelada, concedida en función del forraje desecado que abandone la empresa transformadora, y que se conceden con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria. El citado Reglamento CE nº 603/95 está publicado en el Diario Oficial de la Comunidad Europea con fecha 21 de febrero de 1995.

¿Que implica la incorporación de éste párrafo?

Significa que de aquellas subvenciones que el anterior art.78, dos 3º determinaba que eran parte de la base imponible, es decir, las que estaban vinculadas directamente al precio, se excluyen en concreto las que señala el nuevo párrafo. Estas, a partir del 1.1.98, no formarán parte de la base imponible.

Estas subvenciones y aquellas cualesquiera otras no vinculadas directamente al precio no tendrán el concepto de contraprestación y se excluyen de la base imponible. Recordemos aquella Resolución de 31-5-93 por la que también quedaban excluidas las subvenciones a la producción de aceite de oliva de la Comunidad.

Hasta aquí podríamos convenir que se está hablando de aquellas subvenciones que puedan tener conexión con el precio, es decir, con la contraprestación. No puede referirse a otras que sean totalmente ajenas al concepto "contraprestación".

Hasta este momento todavía no se ha producido modificación alguna en relación a cuándo debe aplicarse la regla de prorata. Sigue siendo de aplicación cuando estamos ante operaciones sujetas al impuesto que originan y que no originan el derecho a deducción (art.102, uno).

Por ello también se modifica el citado art.102 introduciendo un segundo párrafo al punto uno cuyo texto literal es el siguiente:

"Asimismo, se aplicará la regla de prorata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo."

¿Qué supone este párrafo?

Enrique de la Orden Ondategui

Amplía los supuestos de aplicación de la regla de prorrata, de tal forma que cuando el sujeto pasivo reciba las subvenciones a que me refiero en el punto anterior, como ya no integrarán la base imponible, sí que deberán ser tenidas en cuenta para ajustar las deducciones a que se tiene derecho.

Esta ampliación de la aplicación de la regla de prorrata, creo que ya excede de la facultad de la Directiva, que sólo permite poner en el denominador de la fórmula un determinado tipo de subvenciones. Además la referencia es inequívoca. El artículo "78, apartado dos 3º de esta Ley" se refiere a un tipo de subvenciones que deben incluirse en la base imponible del impuesto y en un segundo párrafo excluye unas subvenciones determinadas: "... las previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95..." Por consiguiente, dependiendo de la interpretación que demos al mencionado artículo 19 de la Directiva, en relación a qué alcance tiene el concepto "subvención no directamente vinculada al precio", podremos decir que se está refiriendo exclusivamente a subvenciones relacionadas con el precio y excluidas de la base imponible, como de la categoría de las mencionadas y previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95 ó, por el contrario, a prácticamente todas las demás subvenciones, por el hecho de que no se hayan incluido en la base imponible del impuesto. Hasta aquí podríamos decir que, en función de la interpretación comentada de si la prorrata es aplicable al caso de estas subvenciones o si el importe de éstas debe imputarse en el denominador de la fórmula, la modificación conjunta del artículo 78 y del 102 podría considerarse dentro de la 6ª Directiva.

Se añade en el texto "siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo". ¿Qué significa? ¿A qué distinción de subvención quiere referirse? ¿Qué subvención no financia directa o indirectamente la actividad empresarial?. No tengo respuestas claras en el momento de estas notas.

Llegamos por último al núcleo del problema. La modificación del artículo 104. Aquél que nos decía que, cuando era de aplicación la regla de prorrata según el 102, cómo debíamos efectuar los cálculos.

Incorporamos de forma comparativa los apartados uno y dos del artículo 104 re-marcando en el texto la parte que se modifica para una mejor visión:

Antigua redacción

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que represente el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional

Nueva redacción

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

E S T U D I O S

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas

Enrique de la Orden Ordóñez

con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.

Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.

A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2, número 3º de esta ley, percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la ley 13/1988 de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

E S T U D I O S

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

.....
....."

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

.....
....."

El cambio introducido en el apartado uno es importante porque con su redactado hace:

1) Suprimir la idea básica de la prorrata; es decir, deducir la parte proporcional de los I.V.A. soportados en función de las operaciones que generan y que no generan el derecho a deducir.

2) Trasladar el importe que es deducible al resultado de una fórmula de cálculo que se establece en el siguiente punto, sin olvidar que previamente, en la modificación del artículo 102, se han ampliado los supuestos de prorrata.

Olvidándonos de los aspectos temporales, es decir, cuándo deben efectuarse los cálculos, la modificación que se recoge en el punto dos 2º es acorde con la introducida en el artículo 78, apartado 2, número 3º (base imponible) y con el 102 (cuándo se aplica la regla de prorrata) y consiste en determinar que en esos casos, es decir cuando estamos ante las subvenciones previstas en el Reglamento C.E. (603/95) (FEOGA), para el cálculo de la prorrata debe incluirse en el denominador el importe de dichas subvenciones no incluidas en la base imponible del impuesto.

Sigue diciendo "las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente,...". ¿Cuáles?: Las referidas. Y

Enrique de la Orden Ondategui

éstas son las del artículo 78, apartado 2, número 3º. Continúa en el mismo párrafo "... Salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente." Y ¿cuáles son éstas de capital? Interpreto que aquéllas que tuvieran esta categoría dentro de las que se indican en el referido artículo 78, apartado 2, número 3º. Por este motivo a éstas el siguiente párrafo también las incluye en el denominador, con la facultad de poderlo hacer por quintas partes sucesivas.

Cabe señalar el mismo comentario del artículo 102: El artículo "78, apartado dos 3º de esta Ley" se refiere a un tipo de subvenciones que deben incluirse en la base imponible del impuesto y en un segundo párrafo excluye unas subvenciones determinadas: "... las previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95..." Por consiguiente, comentar de nuevo que dependiendo de la interpretación que demos al mencionado artículo 19 de la Directiva, en relación a qué alcance tiene el concepto "subvención no directamente vinculada al precio", podremos decir que se está refiriendo exclusivamente a subvenciones relacionadas con el precio y excluidas de la base imponible, como de la categoría de las mencionadas y previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95 ó, por el contrario, a prácticamente todas las demás subvenciones, por el hecho de que no se hayan incluido en la base imponible del impuesto, salvo aquellas expresamente excluidas en el propio artículo 104 y que refiero a continuación.

En este mismo 2º punto leemos *"No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción."* Ello significa que no deben incluirse en el denominador de la fórmula de la regla de prorrata y por consiguiente no afectarán a ésta, aquellas subvenciones que han quedado definidas en el artículo 78.2.3º (R.C.E. 603/95) y que su concesión está relacionada con operaciones realizadas por el sujeto pasivo relativas a exportaciones, asimiladas a exportaciones, zonas y depósitos francos, regímenes aduaneros y fiscales y entregas comunitarias o, en el caso de operaciones no sujetas, por ejemplo, aquéllas que realizadas fuera del ámbito del impuesto pero que originarían el derecho a deducción si se hubieran realizado en el interior del territorio.

Hasta aquí podríamos pensar, con el alcance de estas preliminares notas, que el proceso de ajustar, en función de este tipo de subvenciones, el importe de la deducción de las cuotas soportadas es lógico y coherente.

Pero la realidad que se nos avecina es otra, porque la Agencia Tributaria interpreta que las subvenciones que deben computarse en el denominador son todas, de cualquier tipo, ya sean de explotación, de capital, etc. en tanto que sean diferentes a aquéllas que deben de integrarse en la base imponible, como contraprestación (78 dos 3º). Supongo que sin perjuicio de aceptar las excepciones que de forma clara ya señala el propio artículo.

Acto seguido se indica, además y de forma genérica, que las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de bienes o servicios serán motivo de una es-

E S T U D I O S

pecie de prorrata especial, aplicándola con carácter proporcional al total importe invertido.

Por último, hay otra excepción en relación a las compensaciones económicas recibidas por los Centros Especiales de Empleo, son aquéllos cuyo objetivo principal es la integración del mayor número de minusválidos al régimen de trabajo normal, realizando un trabajo productivo y participando regularmente en las operaciones de mercado, siempre y cuando reúnan las condiciones de utilidad pública, de imprescindibilidad y que carezcan de ánimo de lucro.

Por último, en el artículo 106, que regula la regla de prorrata especial añade un segundo párrafo a la 1ª regla del siguiente tenor:

"No obstante, en el caso de que tales operaciones se financien a través de subvenciones que, según lo previsto en el artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, se aplicará lo dispuesto en la regla 3ª de este apartado."

Lo único remarcable es que se sigue refiriendo en todo momento a las subvenciones del artículo 78, 2 3º y que no se han incluido en la base del impuesto (C.E. 603/95). Simplemente remite, en este caso, a lo dispuesto en el artículo 104 relativo a la prorrata general. Los efectos de este artículo estarán en función directa de la interpretación dada a los anteriores modificados.

5. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIONES.

La primera pregunta que debemos hacernos es si la Directiva comunitaria obliga o autoriza en su redactado a considerar cualquier tipo de subvención en el denominador de la fórmula para calcular la regla de prorrata o a establecer nuevos tipos de prorrata.

La segunda pregunta es si la sistemática de la modificación introducida por la Ley de acompañamiento (Artículo 78, apartado 2, número 3º, artículo 102 y 104) tienen consistencia legal para aceptar pacíficamente que toda subvención de explotación o de capital que financie un bien de inversión o servicio genera una menor deducción de las cuotas con derecho a deducción, vía fórmula de la prorrata, o la no deducción proporcional de los IVAS soportados en la adquisición.

Y la tercera, que no pregunta, sino afirmación, el convencimiento de que demos la respuesta que demos a las dos primeras, el criterio de la Administración es un SI rotundo a la interpretación que consistirá en incluir cualquier tipo de subvención otorgada a partir de 1-1-98 en el cálculo de la regla de prorrata, atendiendo a una interpretación literal de la norma.

Como ya ha quedado reflejado en estas notas, y a reserva de estudios más completos y de opiniones más autorizadas, creo que la Directiva sólo permite considerar pa-

Enrique de la Orden Odategui

ra el cálculo de la prorrata aquellas subvenciones, otorgadas al sujeto pasivo que entrega bienes o presta servicios y al que le es aplicable la regla de prorrata, directamente vinculadas al precio de dichas operaciones y que quedan excluidas de la contraprestación (base imponible) de la entrega o servicio. En consecuencia, con todas las reservas y precauciones planteables, mi primera opinión es que la modificación propuesta es contraria a la 6ª Directiva comunitaria, en base a la interpretación de la mención que se recoge en el artículo 19.1 de la Directiva (página 12, tercer párrafo).

Por ello entiendo que la modificación que introduce la Ley de acompañamiento, con las reservas antes señaladas, como mínimo no es afortunada y personalmente opino que por sistemática de la ley en su contexto: hecho imponible, base imponible, derecho a deducción y aplicación de regla de prorrata, cabe como mínimo pensar una cierta oponibilidad a lo que con toda seguridad va a acontecer en las inspecciones por este tema.

En el peor de los casos la Directiva permite incluir en el denominador unas u otras subvenciones, pero no una nueva prorrata sobre bienes de inversión en relación a un concepto que no es subsumible en la aplicación de la prorrata.

Si se pretende reducir el derecho de deducción sobre los bienes de inversión quizás el camino era la facultad del artículo 17.7 de la Directiva y no la perversión legal introducida por el artículo 104, hecho que trastoca la base del propio impuesto y las reglas de juego que a los efectos del I.V.A. deben tenerse en cuenta entre los demás miembros de la U.E.

He revisado de forma parcial y somera la normativa de otros estados miembros, obteniendo en una primera y rápida aproximación la información que de forma resumida indico a continuación:

A.Reino Unido: UK VAT Partial Exemption calculations Method.

Se parte de la base que están las entregas sujetas (taxable supply) y con el mismo tratamiento las entregas exentas con derecho a deducción (zero-rated supplies). Estas determinan la deducción del I.V.A. soportado (input tax).

Por otro lado están las operaciones exentas (exempt supplies) que no dan el derecho a la deducción del I.V.A. soportado.

Cuando se efectúan conjuntamente estas operaciones implica que sólo se puede deducir el I.V.A. soportado proporcionalmente a las entregas sujetas (taxable supplies).

Provisionalmente el sujeto pasivo puede calcular el I.V.A. soportado que será utilizado en operaciones sujetas y no exentas. La Administración puede autorizar métodos alternativos.

En esencia el método de cálculo sólo considera ingresos recibidos por la actividad y en el desarrollo de dicha actividad y la idea general es que sólo es de aplicación la re-

E S T U D I O S

gla de prorrata cuando se producen simultáneamente operaciones que generan derecho a deducción y operaciones que no lo generan. En este caso es cuando puede tener incidencia en la fórmula el hecho de recibir subvenciones de terceros, si bien también se parte de la idea de que es un concepto ajeno al I.V.A. y que quedan fuera del campo de aplicación.

En el denominador de la fórmula de prorrata (total income) incluye todos los ingresos que son base del impuesto más cualquier otro ingreso recibido en conexión con la actividad negocial.

En el caso de que sea de aplicación la regla de prorrata existen ciertas particularidades:

a) En cualquier caso se excluyen, entre otras, cualquier importe recibido por la entrega de alguno de los siguientes conceptos y que tengan relación con actividad empresarial:

- La subvención de cualquier derecho sobre terrenos o de licencias para ocupar terrenos.
- La subvención de la propiedad plena en un edificio comercial u obras de ingeniería civil, tanto si son nuevos como incompletos.
- La subvención de un derecho, o cualquier parte de, un edificio o su solar, el cual está siendo sustancialmente reconstruido y que está protegido o catalogado.
- Cualquier préstamo, subvención, donación, aportación, depósito, etc.

b) Se consideran aquellas subvenciones recibidas para financiar la adquisición de activos fijos que no excedan de un determinado importe y que supongan algún tipo de contraprestación o ventaja para el otorgante, por ejemplo sistemas de esponsorización.

B.En el caso de Francia los principios aplicables en su legislación son los siguientes:

- No se tienen en cuenta las subvenciones para financiar gastos relativos a operaciones no sujetas.
- Se consideran en los dos términos de la prorrata las subvenciones que están sujetas a la T.V.A. (aquéllas que forman parte de la base imponible).
- Se considera sólo en el denominador las subvenciones que no son imponibles (non taxables) y que complementan el precio de operaciones que no generan el derecho a deducción.

También aquellas subvenciones (non taxables) que no forman parte de la base imponible y que se utilizan para financiar gastos relativos a operaciones sujetas.

Enrique de la Orden Ondategui

No obstante en este punto hay excepciones que hacen no imputar en el denominador algunas determinadas subvenciones:

- reestructuraciones industriales,
- descentralización de empresas,
- ayudas a empresas en dificultades,
- empresas en dificultades de explotación cinematográfica,
- ayudas para recursos de publicidad,
- ayudas de empleo,
- primas y ajustes relativos a negocios Estado/Región,
- ecología y polución,
- investigación y desarrollo.

- Por otro lado también hay reglas de actuación cuando una misma subvención se relaciona con operaciones sujetas y no sujetas.

- En cuanto a las subvenciones para inversiones de Activo Fijo, también excluidas de la base imponible, no deben tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata.

- Son reguladas también, y entre otras, de forma especial las subvenciones a la agricultura y las no agrícolas comunitarias.

C.Portugal.

En relación a las subvenciones que se incluyen en el denominador de la fórmula sólo tengo la información que una vez traducida puede entenderse como que se incluyen las subvenciones que no forman parte de la base imponible (nao tributadas) excepto las relativas a bienes de equipo.

La regla de prorrata se recoge en el artículo 23 "do Código I.V.A."

D.Holanda.

Siempre he dicho que Holanda es un país en que me gustaría vivir (sólo temporadas). No puedo pensar de otra forma viendo que tiene la legislación más próxima a esta primera opinión.

Nuevamente cuando concurren operaciones gravadas y exentas el derecho a la deducción se limita a las primeras.

Se recogen las reglas de prorrata en el artículo 11, párrafo 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

E S T U D I O S

El denominador no incluye ninguna subvención a menos que esté directamente relacionada con la remuneración de las entregas de ciertos servicios y bienes y ello es así porque en este caso estas subvenciones son gravadas con I.V.A. (parte de la base imponible).

La mayor parte de las subvenciones no tienen esta relación directa y por ello no forman parte del denominador (total turnover).

Sería conveniente un análisis comparativo más detallado y completo de todos los países miembros para completar estas notas previas.

Como colofón, sólo apuntar otros aspectos a considerar: las complicaciones administrativas y contables con la quiebra del principio de simplificación del impuesto, la alteración de los precios en el mercado, la comparación con las legislaciones de los otros socios europeos y, entre otros más, el flujo de fondos que se va a producir desde las Autonomías, los Municipios y la misma Unión Europea, hacia las arcas del Estado.

Quiero que estas notas tengan el carácter de una opinión abierta y que sean objeto de discusión y ampliación. No olvido que a veces en las interpretaciones puede anteponerse lo que pensamos que debería ser la norma a lo que realmente está legislado. Pero los tribunales también están para eso y, en este caso, en especial el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

P.S. Una vez redactadas estas notas el B.O.E. del 22 de abril publica la Ley 9/1998 que modifica la Ley del I.V.A. y por consiguiente lo que comentamos de la Ley 66/97, en relación al tema de las Subvenciones.

Cito textualmente la modificación:

Nueve. Se modifica el párrafo tercero del número 2º del apartado dos del artículo 104 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que quedará redactado como sigue:

"A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3º, de esta Ley, financiadas con cargo al FEOGA, ni las percibidas por los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1988, de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43."

ANEXO I

I.V.A. II (APLICABLE DESDE 1/1/93) DEDUCCIONES

INCLUSION DE LAS SUBVENCIONES PARA LA DETERMINACION DEL PORCENTAJE DE DEDUCCION (CONSULTA DE 06-09-1995)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS:

La Entidad consultante prevé, recibir las siguientes clases de subvenciones:

- Subvenciones de capital.
- Subvenciones genéricas para el desarrollo de sus actividades, que no pueden considerarse como vinculadas directamente al precio de las operaciones que realiza.
- Subvenciones específicas vinculadas directamente al precio de las operaciones que realiza.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Cómputo del importe de las referidas subvenciones a efectos de determinar el porcentaje de deducción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992.

CONTESTACIÓN:

.....

3. En consecuencia con los preceptos anteriormente citados, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

Primero.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104, apartados dos y cuatro, de la Ley 37/1992, en los términos de la fracción a que se refiere dicho artículo se computarán los importes de las bases imponibles del Impuesto correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, determinados según lo establecido en los artículos 78 y 79 de la propia Ley, salvo los importes correspondientes a las operaciones excluidas por el apartado tres del mismo artículo, que no se computarán en ninguno de los términos, y los importes correspondientes a las operaciones a que se refieren los párrafos segundo, tercero y cuarto del número 2. del citado apartado dos, que se determinarán según lo previsto en los mismos.

E S T U D I O S

Segundo.- Según parece desprenderse del escrito de consulta, las denominadas en el mismo "subvenciones de capital" y "subvenciones genéricas" no constituirían la contraprestación de ninguna entrega de bienes o prestaciones de servicios realizada por la entidad consultante. En tal caso, los importes correspondientes a tales subvenciones no se computarían ni en el numerador ni en el denominador de la fracción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que tales subvenciones no constituyesen la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto, no se produciría el devengo del mismo con ocasión de la percepción de su importe por la entidad consultante, no pudiendo ésta última efectuar la repercusión de dicho Impuesto con tal motivo.

La percepción de las referidas subvenciones sería pues un hecho carente de relevancia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.- Las denominadas en el escrito de consulta como "subvenciones específicas vinculadas directamente al precio de las operaciones o servicios efectuados" formarían parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible del impuesto, correspondiente a las operaciones a cuyo precio están directamente vinculadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.dos.3. de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que la operación a cuyo precio está directamente vinculadas las subvenciones sean entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido distintas de las excluidas por el apartado tres del artículo 104 de la Ley 37/1992, el importe de tales subvenciones en tanto que parte integrante de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible de dichas operaciones, deber computarse:

a) En ambos términos de la fracción a que se refiere dicho artículo 104, si la operación a cuyo precio está vinculada la subvención es una operación que origina el derecho a deducir según lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992.

b) Únicamente en el denominador de la referida fracción, si la operación a cuyo precio está vinculada la subvención es una operación que no se encuentra comprendida entre las operaciones que, según lo previsto en el artículo 94 de la Ley 37/1992, origina el derecho a deducir.



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

**NOTAS A LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO EN RELACION
A LAS SUBVENCIONES Y EL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO*
(LEY 66/97 Y MODIFICACIÓN LEY 9/98)**

Enrique de la Orden Ondategui
Profesor Mercantil
Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1. ANTECEDENTES. CONCEPTO. CLASES DE SUBVENCIONES.**
- 2. LEY I.V.A. HASTA 31-12-97. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.**
- 3. 6ª DIRECTIVA COMUNITARIA. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.**
- 4. MODIFICACIÓN QUE PROPONE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO.**
- 5. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIONES.**

ANEXO I.

* Texto del trabajo presentado en la reunión de estudio organizada en Barcelona por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, el 16 de febrero de 1998.

E S T U D I O S

1. ANTECEDENTES. CONCEPTO. CLASES DE SUBVENCIONES.

En el Plan General de Contabilidad, en la parte relativa a definiciones y relaciones contables y a las cuentas anuales y en la norma de valoración nº 20, se recoge el concepto de subvención y su forma de contabilización, en función de que la misma se conceda para asegurar una rentabilidad mínima o para compensar déficits de explotación, o para financiar bienes o servicios, en cuyo caso, los efectos económicos se trasladan a futuros ejercicios. Es decir, distingue subvenciones de capital y subvenciones de explotación.

Podríamos definir el concepto subvención como aquellas transferencias a fondo perdido recibidas por las personas físicas o jurídicas y entregadas por entidades públicas o privadas ligadas al compromiso y obligación de cumplir determinados requisitos obligatorios para su concesión.

Vamos a limitar estas notas a las subvenciones no reintegrables. Las reintegrables no deben considerarse como una pura subvención ya que tienen el concepto de préstamo sin interés.

El concepto de subvención de capital podríamos definirlo como aquella subvención que se recibe para ayudar al establecimiento de la estructura de la empresa. Quedan excluidas de este concepto las que se relacionan con gastos corrientes o las que se obtienen para resarcir a la empresa de posibles pérdidas. Estas últimas son las subvenciones de explotación y que asimismo las podríamos definir como aquellas que se obtienen a fondo perdido y que se destinan a disminuir los resultados negativos de la explotación o a asegurar una rentabilidad mínima a la empresa. Dentro de estas últimas se encuadrarían también las subvenciones que se conceden y establecen en función del número de unidades que entrega el beneficiario de las mismas y que están vinculadas al precio de dichas unidades (luego volveremos sobre éstas).

Además de esta primera consideración, subvenciones de capital/subvenciones de explotación, pueden establecerse diversos criterios de clasificación, atendiendo, entre otros, a la Administración y/u Organismo que las convoca y/o concede, al concepto que se intenta subvencionar (inversiones de activos fijos, fomento de empleo, subvención de intereses, créditos blandos, concesión de avales, bonificación cuotas de la Seguridad Social, indemnizaciones, becas o premios, etc.), al sector de la actividad o del destinatario al que se dirigen, al proyecto elegible. He podido comprobar que existen más de 1.040 posibilidades de obtener diferentes tipos de subvenciones, por ello no será objeto de estas notas ver los efectos de la modificación introducida por la Ley de Acompañamiento en cada una de estas subvenciones.

Como hemos señalado, las subvenciones se tratan en sus aspectos contable y fiscal en función de que sean subvenciones de capital o de explotación. No es objeto de estas notas dicho tratamiento contable ni la consideración fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que además está perfectamente regulado en el Plan General de Contabili-

dad, en principios contables recogidos por AECA o en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. LEY I.V.A. HASTA 31-12-97. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.

Empecemos por el final. Ha sido un tema pacífico el hecho de considerar que las subvenciones, a excepción de las subvenciones que estaban vinculadas al precio, no tenían incidencia en el hecho imponible del I.V.A., en la determinación de la Base Imponible o en el cálculo de la prorrata a efectos de determinar las cuotas deducibles del Impuesto. Ello teniendo en cuenta que existía y existe una directiva comunitaria sobre el particular que no ha variado al respecto y que hace pensar que la legislación anterior del impuesto era acorde con dicha directiva.

Existen multitud de consultas, Sentencias, etc., que confirman esta realidad y de las que he seleccionado las siguientes notas:

1.- Consulta a la D.G.T. de fecha 7-7-88. Referente a una subvención que la considera vinculada al precio y por tal que ha de formar parte de la base imponible. Además añade: *"Con independencia de lo anterior, el otorgamiento de subvenciones no constituye por sí mismo una operación sujeta al I.V.A. por lo que no debe emitirse factura para documentar dichas subvenciones."*

2.- Consulta a la D.G.T. de fecha 6-9-95 en la que, entre otras manifestaciones, alude a que las subvenciones de capital no constituyen contraprestación de ninguna entrega o prestación de servicios y que por ello no pueden computarse en el cálculo de la prorrata (art. 104). La percepción de las referidas subvenciones es un hecho carente de relevancia a efectos del I.V.A. Incorporo como anexo I el texto de esta consulta porque creo que refleja la esencia del por qué las subvenciones no deben ser tenidas en cuenta a efectos del I.V.A.

En cuanto a las subvenciones vinculadas directamente al precio, como parte de la determinación de la base imponible, afectarán a la regla de la prorrata si la operación a cuyo precio esté vinculada la subvención es una operación que no genera el derecho a deducción.

Repito y acabo con este preámbulo. Era un tema pacífico. Tanto que el propio *"Manual Práctico I.V.A. 1997"* editado por la Agencia Tributaria, en su página 89, señala *"... las subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones, que no forman parte de la base imponible, no se tienen en cuenta a efectos del cálculo de la regla de prorrata"*.

Hemos empezado por el final, pero veamos por qué se llega a estas conclusiones. Para ello analizaremos la propia Ley del Impuesto vigente hasta 31-12-97 y lo dispuesto en la 6ª Directiva comunitaria. Ello nos hará falta para analizar posteriormente las modificaciones introducidas por la Ley de acompañamiento.

E S T U D I O S

Del análisis de la Ley del Impuesto se desprende que el hecho imponible (art. 4) es la entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso y en el desarrollo de su propia actividad.

Esto es lo único que hace nacer el impuesto. El artículo 4 no dice nada más. Nada en relación a que un determinado sujeto pasivo que realice operaciones sujetas al Impuesto (hecho imponible) y que reciba unas ayudas que en los antecedentes de estas notas denominamos subvenciones, deban ser enmarcadas dentro del hecho imponible del Impuesto.

Llegamos al artículo 78 de la Ley que está determinando cómo cuantificar el hecho imponible, es decir determinando la base imponible del Impuesto.

Empieza diciendo que la base imponible es la contraprestación de las operaciones sujetas y que ésta puede recibirse del propio destinatario o de terceras personas. ¿Por qué de terceras personas? Porque la ley quiere incluir en la determinación de la base imponible algún concepto e importe que se recibe de terceras personas, pero siempre en relación a la entrega del bien o prestación del servicio cuya contraprestación se está calculando. Dicho concepto, entre otros, es un determinado tipo de subvenciones: Aquéllas vinculadas directamente al precio de la operaciones sujetas al impuesto, y sólo éstas. Recordemos la Resolución de 31-5-93 en relación a no incluir en la base imponible las ayudas al consumo del aceite de oliva (C.E.E. 136/1986 de 22-9). Estas ayudas al consumo de aceite de oliva que se produce en la Comunidad fueron consideradas inicialmente por la Administración española como subvenciones vinculadas directamente al precio y por consiguiente consideraba que debían incluirse en la base imponible del impuesto. La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 31-5-93 antes referida, vino a modificar el criterio mantenido hasta entonces y armonizarlo con los criterios comunitarios. El ejemplo del aceite de oliva puede aplicarse a otras subvenciones.

Veamos por último, de la legislación modificada, los artículos 102 y 104 en relación a la posible aplicación de la regla de prorata.

¿Cuándo es aplicable la regla de prorata? El artículo 102 nos lo dice: Es de aplicación la regla de prorata cuando en el ejercicio de la actividad empresarial se realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen y que no originen el derecho a deducir. Unico supuesto que hace necesaria la aplicación de la regla de prorata.

Recordemos el artículo 4), Hecho Imponible, y respondámonos las siguientes preguntas: Recibir una subvención ¿es una entrega de bienes o prestación de servicios?. No. ¿Es un acto realizado en el ejercicio de la actividad empresarial llevada a cabo por el sujeto que recibe la subvención?. No. Luego lo lógico es que el hecho de recibir una subvención no quede afectado por la regla de prorata, porque, insisto, es un hecho sin relevancia alguna para el hecho imponible del I.V.A. por consecuencia completamente ajeno al propio impuesto y por tal no puede ser considerado por el artículo 102 de la Ley del I.V.A.

Enrique de la Orden Ondategui

El artículo 104 empieza diciendo: *"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorata"*. No hay aplicación, luego no hemos de continuar con el artículo. Bien es cierto que cabría analizar aquellas subvenciones que sí forman parte de la base imponible y que son operaciones que no generan por ellas mismas el derecho a la deducción.

Hasta aquí lo que se entendía hasta 31 de diciembre de 1997, que creo que estaba acorde con la 6ª Directiva comunitaria.

3. 6ª DIRECTIVA COMUNITARIA. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.

Creo oportuno recordar el alcance de la 6ª Directiva. Si analizamos el preámbulo de la 6ª Directiva veremos que, entre otros muchos conceptos de armonización de la legislación de los estados miembros, como hecho imponible, base imponible, régimen de deducción, etc., de forma clara y meridiana señala que el cálculo de la prorata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los estados miembros.

En esta línea, si repasamos las sentencias del Tribunal de Justicia comunitario podemos ver que se mantiene firmemente la idea de que la armonización a que nos referimos tuvo su base en la prevención de que las legislaciones internas no establecieran medidas que distorsionaran el concepto de MERCADO UNICO y, además, era totalmente necesaria dado que la asignación a la comunidad de recursos propios se debía realizar a través de un porcentaje de la base del I.V.A. (Reunión del Consejo de 21-4-70). La 6ª Directiva de 17 de mayo de 1977 recoge plenamente esta idea armonizadora, de tal forma que su propio título se denomina "SISTEMA COMUN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: BASE IMPONIBLE UNIFORME"

A través del artículo 27 de la Directiva hay un mecanismo para autorizar a los estados miembros a que establezcan medidas particulares, pero a través de un cauce procesal perfectamente establecido por la Directiva.

Veamos qué autorizaba y autoriza la directiva comunitaria a la legislación interna de los países miembros en relación a las subvenciones y para ello sigamos el mismo orden de lectura que hemos realizado en nuestra ley interior.

El artículo 5º de la Directiva define como Hecho Imponible la entrega de bienes y ésta se entiende como la transmisión del poder de disposición de un determinado bien. No hay en dicho artículo ni en el 6º (prestación de servicio) autorización alguna a los Estados miembros en relación al tema comentado de las subvenciones.

Como nos ocurría en nuestro artículo 78, el artículo 11º de la Directiva, que determina cómo se calcula la base imponible, incluye como contraprestación para quien realice la entrega o preste el servicio, las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

E S T U D I O S

Remarquemos la mención "directamente". Hemos de estar de acuerdo que cualquier subvención que reciba un Sujeto Pasivo podría quedar vinculada al precio, vía inclusión de sus efectos en el proceso productivo. Pero ésta sería como mínimo "indirectamente" vinculada. Y de forma natural deberíamos decir que NO estaría vinculada al precio.

Entiendo que la Directiva dice "directamente vinculada" porque está relacionando la cantidad recibida de un tercero (organismo que subvenciona) por aquel sujeto pasivo que entrega bienes a un comprador y dicha subvención está relacionada con la contraprestación de dicha entrega. Las demás subvenciones, por ejemplo al comprador del bien o servicio, ya no están "directamente" vinculadas al precio.

Ratificando el comentario anterior, existe un informe de la Comisión del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación a diversas cuestiones de interpretación sobre la base imponible, que entiende que la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11, que dispone que "las subvenciones directamente vinculadas al precio" deberán incluirse dentro de la base imponible y el segundo guión del apartado 1 del artículo 19 que, por otra parte, permite, a los Estados que lo deseen, incluir en el denominador de la prorrata de deducción el importe de las subvenciones "que no estén directamente vinculadas a los precios", son términos de difícil interpretación sobre los que era indispensable una nueva reflexión sobre el conjunto del problema.

Al proceder a esta nueva reflexión, la Comisión observó que la expresión de subvenciones "directamente vinculadas a los precios" de las operaciones efectuadas por un sujeto pasivo no podía interpretarse más que de manera estricta y literal, con arreglo a la disposición de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11, y que la subvención no debía incluirse en la base imponible más que si se cumplían las tres condiciones siguientes:

- a) Debía constituir la contrapartida o un elemento de la contrapartida.
- b) Debía pagarse al proveedor o al prestador de servicios.
- c) Debía ser pagada por un tercero.

La mayoría del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido estuvo de acuerdo con esta interpretación.

Se planteó también un problema de interpretación en cuanto al régimen fiscal aplicable a las subvenciones comunitarias pagadas en el ámbito de la organización común del mercado de la leche y los productos lácteos. Sabemos, en efecto, que la Comunidad favorece la adopción de medidas de fomento de la venta, de la publicidad y de la búsqueda de mercados para estos productos.

Se le planteó al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido la cuestión de si la contribución de la Comunidad a los gastos efectuados con vistas a la realización de es-

Enrique de la Crida Ordóñez

tas medidas debía gravarse como contrapartida de un servicio que los “interesados” (empresas de productos lácteos) debían prestar a la Comunidad por medio de un “organismo estatal” encargado del reparto de las ayudas comunitarias. Según los servicios de la Comisión, ni la Comunidad ni dicho organismo estatal podían considerarse como destinatarios de un servicio cualquiera. La subvención sólo tenía por objeto contribuir a los gastos que los interesados (empresas de productos lácteos) realizan para pagar servicios comprados a otros sujetos pasivos (p. ej. agencias publicitarias). Al tratarse de una subvención a la compra, los servicios de la Comisión estimaron que una de las tres condiciones citadas más arriba no se cumplía.

La gran mayoría del Comité se pronunció en ese sentido, puesto que estimó que las subvenciones comunitarias destinadas a la financiación de acciones de publicidad en favor de los productos lácteos no representaban la remuneración de los servicios prestados a la Comisión y no estaban sometidas al I.V.A. cuando contribuían al reembolso de los gastos realizados.

Así mismo en este repaso de la jurisprudencia comunitaria también vemos (S. 2311/88-230/87) como se considera que la base imponible está constituida por todo aquello que se realice como contraprestación, debiendo existir un VINCULO DIRECTO entre el servicio prestado y el contravalor recibido. Infinidad de sentencias recogen esta idea.

La 6ª Directiva comunitaria regula el nacimiento y alcance del derecho a deducir en su artículo 17.5 señalando que en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Asimismo faculta a los estados miembros a:

- a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

E S T U D I O S

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

El apartado 7 de este mismo artículo faculta a los Estados miembros, por razones coyunturales, a excluir total o parcialmente el régimen de deducciones de los bienes de inversión.

He de confesar que de una primera y rápida lectura del artículo, relacionando el apartado 5c) con el 7) y con la idea prefijada de lo que se dispone en el nuevo artículo 104 de la Ley del I.V.A. y la pretensión última de la Agencia Tributaria sobre el tema de las subvenciones, me hizo pensar que por aquí podría venir la autorización necesaria por parte de la directiva para la modificación que propone la Ley de acompañamiento y que estamos comentando.

Un acertado comentario de nuestro amigo Esteve, la posterior ubicación y lectura pausada del artículo y viendo lo que se regula en el mismo, me hace pensar que no puede afectar a lo que hasta ahora vamos comentando. El artículo regula el derecho a la deducción y faculta a determinados tipos de prorrata, pero siempre en el contexto de lo que puede ser objeto de prorrata, es decir, cuando simultáneamente existen operaciones sujetas que dan el derecho a deducir y operaciones que no lo dan.

También es reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia la idea de que el derecho a deducción establecido en el artículo 17 forma parte del mecanismo del I.V.A. y que, en principio, no puede limitarse. Toda limitación a este derecho incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de forma similar a todos los Estados miembros y las excepciones están reguladas por la propia Directiva.

Llegamos al artículo 19 de la Directiva que determina la forma de calcular la prorrata de deducción. Transcribo literalmente el punto 1 porque es clave para razonar la opinión sobre este tema.

“La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B) del artículo 11.”

Enrique de la Orden Ondategui

La parte subrayada del artículo ¿podría hacer pensar que la directiva comunitaria está permitiendo incluir en la regla de prorata todo tipo de subvenciones?

¿Cuál es la facultad otorgada en cuanto a esa inclusión en el denominador? Se dice literalmente *"la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11"*, luego no pueden ser otras que las subvenciones que no están directamente vinculadas al precio de las operaciones. ¿Cómo podemos interpretar esta afirmación? Entiendo que caben dos formas:

a) La primera, que no comparto, pensando que las que no están directamente vinculadas al precio son sin exclusión todas las demás. Incluso llegando al absurdo: ¿las de capital? y dentro de éstas ¿las que financian parte del coste financiero de pasivos? ¿las de explotación? O, yendo más lejos, ¿las reintegrables?

b) La segunda interpretación, que es por la que yo inicialmente me inclino, es considerar que cuando la Directiva se refiere a las subvenciones que no están vinculadas directamente al precio, lo hace sólo exclusivamente a aquéllas vinculadas con la entrega o servicio, que en principio podrían formar parte de la contraprestación pero que, por no estar directamente vinculada al precio, se excluyen por la propia directiva de la base imponible. Dicho de otra forma las vinculadas a la entrega pero no directamente. De las demás subvenciones, por no tener la posibilidad de ser parte de la contraprestación, las normas que regulan la prorata no las pueden considerar porque la subvención no es un concepto recogido por el hecho imponible, no es una contrapartida a una entrega o servicio y por consiguiente es también ajeno al derecho de deducir, derecho que asimismo determina o no la aplicación de la regla de prorata.

Lo que permite poner en el denominador es el importe de la subvención que en principio debería ser base imponible, es decir, parte de la contraprestación y que las normas de determinación de la base imponible la excluyen.

Con independencia de esa diferente interpretación, descrita en los apartados a) y b) anteriores, y como ya apuntaba cuando hablábamos de la prorata vigente hasta 31-12-97, está el hecho, creo yo incuestionable para todos, que la Directiva faculta la aplicación de la regla de prorata sólo cuando indistintamente el sujeto pasivo efectúa operaciones con derecho a deducción y sin tal derecho.

Vemos que en la opinión de la Comisión para aclarar las dudas de interpretación del artículo 11 y 19 de la Directiva se refiere al texto de los artículos de la siguiente forma: a *"las subvenciones directamente vinculadas al precio"* en un caso y a *"las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio"* en el otro, en lugar de utilizar la expresión literal del referido artículo 19.

No interpretarlo así llevaría al absurdo y sería contrario a la propia teoría del I.V.A. en relación a las reglas de juego comunitario. Absurdo que puede analizarse viendo lo que ocurre con cada una de las posibles subvenciones que puede recibir un sujeto pasivo.

E S T U D I O S

Además de las razones expuestas, y a pesar de aceptar que conceptualmente está lejos del tema que nos ocupa, creo conveniente apuntar que la Sentencia de 22-6-93 del T.J.C.E. determinó que no procedía efectuar cálculo de prorata en relación a unos dividendos que recibía una sociedad francesa. La señalo porque en el texto de la Sentencia se dispone que no procede porque dicho concepto, en aquel caso dividendos, no entra en el ámbito de aplicación del I.V.A., dado que no representa la contrapartida de ninguna actividad económica, a efectos de la 6ª Directiva y por tal es un concepto ajeno al derecho de deducir. Me pregunto ¿sería esto trasladable a los efectos de los ingresos por subvenciones que percibe un sujeto pasivo?

La parte que subrayo de este párrafo es la idea básica que he planteado en estas notas para considerar que la Directiva no permite poner en el denominador de la regla de prorata más que un determinado tipo de subvenciones y no, de forma arbitraria, todas ellas.

También del análisis de las Sentencias, y aunque también de forma colateral al tema de subvenciones, de la lectura de la Sentencia 6/4/95 (C. 4/94) en relación a no deducibilidad de las cuotas soportadas en caso de exención, recoge en uno de sus puntos que para la aplicación del artículo 19 de la Directiva, procede señalar que esta norma presupone que el sujeto pasivo haya utilizado los bienes y servicios para efectuar indistintamente operaciones que originan el derecho a deducción y operaciones que no permiten este derecho.

4. MODIFICACIÓN QUE PROPONE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO.

La modificación propuesta de los artículos 78.dos.3º, 102.Uno y 104.dos.2º tiene historia y no es, de hecho, una novedad.

Si nos remitimos al Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOCG de 22 de octubre de 1992) veremos que la redacción del artículo 78.dos.3º fue idéntica a la aprobada por las Cortes, mientras que la redacción de los artículos 102.Uno y 104.dos.2º ya contenía un texto muy próxima a la redacción hoy vigente, aunque sufrió modificaciones durante el trámite parlamentario hasta llegar al texto de la Ley aprobada por las Cortes. Trataremos pues a continuación la evolución sufrida por el redactado de ambos artículos hasta la aprobación de la Ley 37/1992.

El texto del artículo 102.Uno que figuraba en el Proyecto, también tenía el siguiente segundo párrafo:

“La regla de prorata deberá aplicarse en todo caso respecto de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales de dicho sujeto pasivo.”

El texto del artículo 104.dos.2º primer párrafo, también incluía literalmente:

Enrique de la Orden Ondategui

“... incrementado en el importe total de las subvenciones percibidas a que se refiere el artículo 102, apartado uno, segundo párrafo de esta Ley.»

El Grupo Popular presentó enmiendas de modificación a la redacción de ambos artículos del Proyecto (BOCG de 25.11.92), solicitando la supresión de estos fragmentos. Merece la pena transcribir la justificación a ambas enmiendas.

Al artículo 102.Uno:

«Para evitar que un gran número de empresarios y profesionales caigan dentro de la regla de prorrata por el mero hecho de recibir una subvención.

Esta regla es demasiado compleja y su aplicación requiere una organización administrativa de una cierta entidad, lo que no está al alcance de la mayor parte de los empresarios y profesionales del país.

Además es contraria a los principios de la reforma que postula la simplificación del Impuesto.

La modificación de este artículo requiere que también se modifique el artículo 104 del Proyecto.»

Al artículo 104.Dos.2º:

«La modificación de este artículo tiene por objeto evitar que se tengan en cuenta en el denominador de la prorrata las subvenciones a que se refiere el artículo 102 del proyecto (que, lógicamente, también debe modificarse en el mismo sentido).

De este modo se evitará que un gran número de empresarios y profesionales caigan dentro de la regla de prorrata por el mero hecho de recibir una subvención.

Esta regla es demasiado compleja y su aplicación requiere una organización administrativa de una cierta entidad, lo que no está al alcance de la mayor parte de los empresarios y profesionales del país. Además, es contraria a los principios de la reforma que pretende la simplificación del Impuesto.»

Dichas enmiendas no fueron aprobadas por el Congreso. Pero sorprendentemente, el texto aprobado por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, con competencia legislativa plena (BOCG 3-12-92), elimina los párrafos antes marcados en cursiva resultando ya idénticos a la redacción definitiva de la Ley, haciendo suyas las enmiendas rechazadas.

Indiscutiblemente tanto entonces como ahora las consecuencias y efectos tributarios de la modificación llevan a situaciones complejas y absurdas.

La exposición de motivos de la Ley 66/97, Ley de acompañamiento, ya nos da la primera pista de lo que de nuevo se pretende en cuanto al tema de las subvenciones y la regla de prorrata. Se señala que la modificación tiene por objeto integrar en el denominador las subvenciones y transferencias no vinculadas al precio y que, por ello, no han sido integradas en la base imponible del impuesto. Interpreto que es una redacción sesgada y preludio de lo que se avecina.

E S T U D I O S

No obstante veamos las modificaciones que se incorporan:

Se añade el siguiente párrafo al artículo 78, dos 3º:

"Se excluyen del concepto de contraprestación las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA y, en concreto, las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados."

Estas subvenciones consisten en la concesión de ayudas para la comercialización de los productos de forrajes desecados, establecida en un determinado importe ecus/tonelada, concedida en función del forraje desecado que abandone la empresa transformadora, y que se conceden con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria. El citado Reglamento CE nº 603/95 está publicado en el Diario Oficial de la Comunidad Europea con fecha 21 de febrero de 1995.

¿Que implica la incorporación de éste párrafo?

Significa que de aquellas subvenciones que el anterior art.78, dos 3º determinaba que eran parte de la base imponible, es decir, las que estaban vinculadas directamente al precio, se excluyen en concreto las que señala el nuevo párrafo. Estas, a partir del 1.1.98, no formarán parte de la base imponible.

Estas subvenciones y aquellas cualesquiera otras no vinculadas directamente al precio no tendrán el concepto de contraprestación y se excluyen de la base imponible. Recordemos aquella Resolución de 31-5-93 por la que también quedaban excluidas las subvenciones a la producción de aceite de oliva de la Comunidad.

Hasta aquí podríamos convenir que se está hablando de aquellas subvenciones que puedan tener conexión con el precio, es decir, con la contraprestación. No puede referirse a otras que sean totalmente ajenas al concepto "contraprestación".

Hasta este momento todavía no se ha producido modificación alguna en relación a cuándo debe aplicarse la regla de prorata. Sigue siendo de aplicación cuando estamos ante operaciones sujetas al impuesto que originan y que no originan el derecho a deducción (art.102, uno).

Por ello también se modifica el citado art.102 introduciendo un segundo párrafo al punto uno cuyo texto literal es el siguiente:

"Asimismo, se aplicará la regla de prorata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo."

¿Qué supone este párrafo?

Enrique de la Orden Ondategui

Amplía los supuestos de aplicación de la regla de prorrata, de tal forma que cuando el sujeto pasivo reciba las subvenciones a que me refiero en el punto anterior, como ya no integrarán la base imponible, sí que deberán ser tenidas en cuenta para ajustar las deducciones a que se tiene derecho.

Esta ampliación de la aplicación de la regla de prorrata, creo que ya excede de la facultad de la Directiva, que sólo permite poner en el denominador de la fórmula un determinado tipo de subvenciones. Además la referencia es inequívoca. El artículo "78, apartado dos 3º de esta Ley" se refiere a un tipo de subvenciones que deben incluirse en la base imponible del impuesto y en un segundo párrafo excluye unas subvenciones determinadas: "... las previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95..." Por consiguiente, dependiendo de la interpretación que demos al mencionado artículo 19 de la Directiva, en relación a qué alcance tiene el concepto "subvención no directamente vinculada al precio", podremos decir que se está refiriendo exclusivamente a subvenciones relacionadas con el precio y excluidas de la base imponible, como de la categoría de las mencionadas y previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95 ó, por el contrario, a prácticamente todas las demás subvenciones, por el hecho de que no se hayan incluido en la base imponible del impuesto. Hasta aquí podríamos decir que, en función de la interpretación comentada de si la prorrata es aplicable al caso de estas subvenciones o si el importe de éstas debe imputarse en el denominador de la fórmula, la modificación conjunta del artículo 78 y del 102 podría considerarse dentro de la 6ª Directiva.

Se añade en el texto "siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo". ¿Qué significa? ¿A qué distinción de subvención quiere referirse? ¿Qué subvención no financia directa o indirectamente la actividad empresarial?. No tengo respuestas claras en el momento de estas notas.

Llegamos por último al núcleo del problema. La modificación del artículo 104. Aquél que nos decía que, cuando era de aplicación la regla de prorrata según el 102, cómo debíamos efectuar los cálculos.

Incorporamos de forma comparativa los apartados uno y dos del artículo 104 re-marcando en el texto la parte que se modifica para una mejor visión:

Antigua redacción

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que represente el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional

Nueva redacción

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

E S T U D I O S

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas

Enrique de la Orden Ordóñez

con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.

Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.

A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2, número 3º de esta ley, percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la ley 13/1988 de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

E S T U D I O S

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

.....
....."

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

.....
....."

El cambio introducido en el apartado uno es importante porque con su redactado hace:

1) Suprimir la idea básica de la prorrata; es decir, deducir la parte proporcional de los I.V.A. soportados en función de las operaciones que generan y que no generan el derecho a deducir.

2) Trasladar el importe que es deducible al resultado de una fórmula de cálculo que se establece en el siguiente punto, sin olvidar que previamente, en la modificación del artículo 102, se han ampliado los supuestos de prorrata.

Olvidándonos de los aspectos temporales, es decir, cuándo deben efectuarse los cálculos, la modificación que se recoge en el punto dos 2º es acorde con la introducida en el artículo 78, apartado 2, número 3º (base imponible) y con el 102 (cuándo se aplica la regla de prorrata) y consiste en determinar que en esos casos, es decir cuando estamos ante las subvenciones previstas en el Reglamento C.E. (603/95) (FEOGA), para el cálculo de la prorrata debe incluirse en el denominador el importe de dichas subvenciones no incluidas en la base imponible del impuesto.

Sigue diciendo "las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente,...". ¿Cuáles?: Las referidas. Y

Enrique de la Orden Ondategui

éstas son las del artículo 78, apartado 2, número 3º. Continúa en el mismo párrafo "... Salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente." Y ¿cuáles son éstas de capital? Interpreto que aquéllas que tuvieran esta categoría dentro de las que se indican en el referido artículo 78, apartado 2, número 3º. Por este motivo a éstas el siguiente párrafo también las incluye en el denominador, con la facultad de poderlo hacer por quintas partes sucesivas.

Cabe señalar el mismo comentario del artículo 102: El artículo "78, apartado dos 3º de esta Ley" se refiere a un tipo de subvenciones que deben incluirse en la base imponible del impuesto y en un segundo párrafo excluye unas subvenciones determinadas: "... las previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95..." Por consiguiente, comentar de nuevo que dependiendo de la interpretación que demos al mencionado artículo 19 de la Directiva, en relación a qué alcance tiene el concepto "subvención no directamente vinculada al precio", podremos decir que se está refiriendo exclusivamente a subvenciones relacionadas con el precio y excluidas de la base imponible, como de la categoría de las mencionadas y previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95 ó, por el contrario, a prácticamente todas las demás subvenciones, por el hecho de que no se hayan incluido en la base imponible del impuesto, salvo aquellas expresamente excluidas en el propio artículo 104 y que refiero a continuación.

En este mismo 2º punto leemos *"No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción."* Ello significa que no deben incluirse en el denominador de la fórmula de la regla de prorrata y por consiguiente no afectarán a ésta, aquellas subvenciones que han quedado definidas en el artículo 78.2.3º (R.C.E. 603/95) y que su concesión está relacionada con operaciones realizadas por el sujeto pasivo relativas a exportaciones, asimiladas a exportaciones, zonas y depósitos francos, regímenes aduaneros y fiscales y entregas comunitarias o, en el caso de operaciones no sujetas, por ejemplo, aquéllas que realizadas fuera del ámbito del impuesto pero que originarían el derecho a deducción si se hubieran realizado en el interior del territorio.

Hasta aquí podríamos pensar, con el alcance de estas preliminares notas, que el proceso de ajustar, en función de este tipo de subvenciones, el importe de la deducción de las cuotas soportadas es lógico y coherente.

Pero la realidad que se nos avecina es otra, porque la Agencia Tributaria interpreta que las subvenciones que deben computarse en el denominador son todas, de cualquier tipo, ya sean de explotación, de capital, etc. en tanto que sean diferentes a aquéllas que deben de integrarse en la base imponible, como contraprestación (78 dos 3º). Supongo que sin perjuicio de aceptar las excepciones que de forma clara ya señala el propio artículo.

Acto seguido se indica, además y de forma genérica, que las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de bienes o servicios serán motivo de una es-

E S T U D I O S

pecie de prorrata especial, aplicándola con carácter proporcional al total importe invertido.

Por último, hay otra excepción en relación a las compensaciones económicas recibidas por los Centros Especiales de Empleo, son aquéllos cuyo objetivo principal es la integración del mayor número de minusválidos al régimen de trabajo normal, realizando un trabajo productivo y participando regularmente en las operaciones de mercado, siempre y cuando reúnan las condiciones de utilidad pública, de imprescindibilidad y que carezcan de ánimo de lucro.

Por último, en el artículo 106, que regula la regla de prorrata especial añade un segundo párrafo a la 1ª regla del siguiente tenor:

"No obstante, en el caso de que tales operaciones se financien a través de subvenciones que, según lo previsto en el artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, se aplicará lo dispuesto en la regla 3ª de este apartado."

Lo único remarcable es que se sigue refiriendo en todo momento a las subvenciones del artículo 78, 2 3º y que no se han incluido en la base del impuesto (C.E. 603/95). Simplemente remite, en este caso, a lo dispuesto en el artículo 104 relativo a la prorrata general. Los efectos de este artículo estarán en función directa de la interpretación dada a los anteriores modificados.

5. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIONES.

La primera pregunta que debemos hacernos es si la Directiva comunitaria obliga o autoriza en su redactado a considerar cualquier tipo de subvención en el denominador de la fórmula para calcular la regla de prorrata o a establecer nuevos tipos de prorrata.

La segunda pregunta es si la sistemática de la modificación introducida por la Ley de acompañamiento (Artículo 78, apartado 2, número 3º, artículo 102 y 104) tienen consistencia legal para aceptar pacíficamente que toda subvención de explotación o de capital que financie un bien de inversión o servicio genera una menor deducción de las cuotas con derecho a deducción, vía fórmula de la prorrata, o la no deducción proporcional de los IVAS soportados en la adquisición.

Y la tercera, que no pregunta, sino afirmación, el convencimiento de que demos la respuesta que demos a las dos primeras, el criterio de la Administración es un SI rotundo a la interpretación que consistirá en incluir cualquier tipo de subvención otorgada a partir de 1-1-98 en el cálculo de la regla de prorrata, atendiendo a una interpretación literal de la norma.

Como ya ha quedado reflejado en estas notas, y a reserva de estudios más completos y de opiniones más autorizadas, creo que la Directiva sólo permite considerar pa-

Enrique de la Orden Odategui

ra el cálculo de la prorata aquellas subvenciones, otorgadas al sujeto pasivo que entrega bienes o presta servicios y al que le es aplicable la regla de prorata, directamente vinculadas al precio de dichas operaciones y que quedan excluidas de la contraprestación (base imponible) de la entrega o servicio. En consecuencia, con todas las reservas y precauciones planteables, mi primera opinión es que la modificación propuesta es contraria a la 6ª Directiva comunitaria, en base a la interpretación de la mención que se recoge en el artículo 19.1 de la Directiva (página 12, tercer párrafo).

Por ello entiendo que la modificación que introduce la Ley de acompañamiento, con las reservas antes señaladas, como mínimo no es afortunada y personalmente opino que por sistemática de la ley en su contexto: hecho imponible, base imponible, derecho a deducción y aplicación de regla de prorata, cabe como mínimo pensar una cierta oponibilidad a lo que con toda seguridad va a acontecer en las inspecciones por este tema.

En el peor de los casos la Directiva permite incluir en el denominador unas u otras subvenciones, pero no una nueva prorata sobre bienes de inversión en relación a un concepto que no es subsumible en la aplicación de la prorata.

Si se pretende reducir el derecho de deducción sobre los bienes de inversión quizás el camino era la facultad del artículo 17.7 de la Directiva y no la perversión legal introducida por el artículo 104, hecho que trastoca la base del propio impuesto y las reglas de juego que a los efectos del I.V.A. deben tenerse en cuenta entre los demás miembros de la U.E.

He revisado de forma parcial y somera la normativa de otros estados miembros, obteniendo en una primera y rápida aproximación la información que de forma resumida indico a continuación:

A.Reino Unido: UK VAT Partial Exemption calculations Method.

Se parte de la base que están las entregas sujetas (taxable supply) y con el mismo tratamiento las entregas exentas con derecho a deducción (zero-rated supplies). Estas determinan la deducción del I.V.A. soportado (input tax).

Por otro lado están las operaciones exentas (exempt supplies) que no dan el derecho a la deducción del I.V.A. soportado.

Cuando se efectúan conjuntamente estas operaciones implica que sólo se puede deducir el I.V.A. soportado proporcionalmente a las entregas sujetas (taxable supplies).

Provisionalmente el sujeto pasivo puede calcular el I.V.A. soportado que será utilizado en operaciones sujetas y no exentas. La Administración puede autorizar métodos alternativos.

En esencia el método de cálculo sólo considera ingresos recibidos por la actividad y en el desarrollo de dicha actividad y la idea general es que sólo es de aplicación la re-

E S T U D I O S

gla de prorrata cuando se producen simultáneamente operaciones que generan derecho a deducción y operaciones que no lo generan. En este caso es cuando puede tener incidencia en la fórmula el hecho de recibir subvenciones de terceros, si bien también se parte de la idea de que es un concepto ajeno al I.V.A. y que quedan fuera del campo de aplicación.

En el denominador de la fórmula de prorrata (total income) incluye todos los ingresos que son base del impuesto más cualquier otro ingreso recibido en conexión con la actividad negocial.

En el caso de que sea de aplicación la regla de prorrata existen ciertas particularidades:

a) En cualquier caso se excluyen, entre otras, cualquier importe recibido por la entrega de alguno de los siguientes conceptos y que tengan relación con actividad empresarial:

- La subvención de cualquier derecho sobre terrenos o de licencias para ocupar terrenos.
- La subvención de la propiedad plena en un edificio comercial u obras de ingeniería civil, tanto si son nuevos como incompletos.
- La subvención de un derecho, o cualquier parte de, un edificio o su solar, el cual está siendo sustancialmente reconstruido y que está protegido o catalogado.
- Cualquier préstamo, subvención, donación, aportación, depósito, etc.

b) Se consideran aquellas subvenciones recibidas para financiar la adquisición de activos fijos que no excedan de un determinado importe y que supongan algún tipo de contraprestación o ventaja para el otorgante, por ejemplo sistemas de esponsorización.

B.En el caso de Francia los principios aplicables en su legislación son los siguientes:

- No se tienen en cuenta las subvenciones para financiar gastos relativos a operaciones no sujetas.
- Se consideran en los dos términos de la prorrata las subvenciones que están sujetas a la T.V.A. (aquéllas que forman parte de la base imponible).
- Se considera sólo en el denominador las subvenciones que no son imponibles (non taxables) y que complementan el precio de operaciones que no generan el derecho a deducción.

También aquellas subvenciones (non taxables) que no forman parte de la base imponible y que se utilizan para financiar gastos relativos a operaciones sujetas.

Enrique de la Orden Ondategui

No obstante en este punto hay excepciones que hacen no imputar en el denominador algunas determinadas subvenciones:

- reestructuraciones industriales,
- descentralización de empresas,
- ayudas a empresas en dificultades,
- empresas en dificultades de explotación cinematográfica,
- ayudas para recursos de publicidad,
- ayudas de empleo,
- primas y ajustes relativos a negocios Estado/Región,
- ecología y polución,
- investigación y desarrollo.

- Por otro lado también hay reglas de actuación cuando una misma subvención se relaciona con operaciones sujetas y no sujetas.

- En cuanto a las subvenciones para inversiones de Activo Fijo, también excluidas de la base imponible, no deben tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata.

- Son reguladas también, y entre otras, de forma especial las subvenciones a la agricultura y las no agrícolas comunitarias.

C.Portugal.

En relación a las subvenciones que se incluyen en el denominador de la fórmula sólo tengo la información que una vez traducida puede entenderse como que se incluyen las subvenciones que no forman parte de la base imponible (nao tributadas) excepto las relativas a bienes de equipo.

La regla de prorrata se recoge en el artículo 23 "do Código I.V.A."

D.Holanda.

Siempre he dicho que Holanda es un país en que me gustaría vivir (sólo temporadas). No puedo pensar de otra forma viendo que tiene la legislación más próxima a esta primera opinión.

Nuevamente cuando concurren operaciones gravadas y exentas el derecho a la deducción se limita a las primeras.

Se recogen las reglas de prorrata en el artículo 11, párrafo 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

E S T U D I O S

El denominador no incluye ninguna subvención a menos que esté directamente relacionada con la remuneración de las entregas de ciertos servicios y bienes y ello es así porque en este caso estas subvenciones son gravadas con I.V.A. (parte de la base imponible).

La mayor parte de las subvenciones no tienen esta relación directa y por ello no forman parte del denominador (total turnover).

Sería conveniente un análisis comparativo más detallado y completo de todos los países miembros para completar estas notas previas.

Como colofón, sólo apuntar otros aspectos a considerar: las complicaciones administrativas y contables con la quiebra del principio de simplificación del impuesto, la alteración de los precios en el mercado, la comparación con las legislaciones de los otros socios europeos y, entre otros más, el flujo de fondos que se va a producir desde las Autonomías, los Municipios y la misma Unión Europea, hacia las arcas del Estado.

Quiero que estas notas tengan el carácter de una opinión abierta y que sean objeto de discusión y ampliación. No olvido que a veces en las interpretaciones puede anteponerse lo que pensamos que debería ser la norma a lo que realmente está legislado. Pero los tribunales también están para eso y, en este caso, en especial el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

P.S. Una vez redactadas estas notas el B.O.E. del 22 de abril publica la Ley 9/1998 que modifica la Ley del I.V.A. y por consiguiente lo que comentamos de la Ley 66/97, en relación al tema de las Subvenciones.

Cito textualmente la modificación:

Nueve. Se modifica el párrafo tercero del número 2º del apartado dos del artículo 104 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que quedará redactado como sigue:

"A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3º, de esta Ley, financiadas con cargo al FEOGA, ni las percibidas por los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1988, de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43."

ANEXO I

I.V.A. II (APLICABLE DESDE 1/1/93) DEDUCCIONES

INCLUSION DE LAS SUBVENCIONES PARA LA DETERMINACION DEL PORCENTAJE DE DEDUCCION (CONSULTA DE 06-09-1995)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS:

La Entidad consultante prevé, recibir las siguientes clases de subvenciones:

- Subvenciones de capital.
- Subvenciones genéricas para el desarrollo de sus actividades, que no pueden considerarse como vinculadas directamente al precio de las operaciones que realiza.
- Subvenciones específicas vinculadas directamente al precio de las operaciones que realiza.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Cómputo del importe de las referidas subvenciones a efectos de determinar el porcentaje de deducción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992.

CONTESTACIÓN:

.....

3. En consecuencia con los preceptos anteriormente citados, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

Primero.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104, apartados dos y cuatro, de la Ley 37/1992, en los términos de la fracción a que se refiere dicho artículo se computarán los importes de las bases imponibles del Impuesto correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, determinados según lo establecido en los artículos 78 y 79 de la propia Ley, salvo los importes correspondientes a las operaciones excluidas por el apartado tres del mismo artículo, que no se computarán en ninguno de los términos, y los importes correspondientes a las operaciones a que se refieren los párrafos segundo, tercero y cuarto del número 2. del citado apartado dos, que se determinarán según lo previsto en los mismos.

E S T U D I O S

Segundo.- Según parece desprenderse del escrito de consulta, las denominadas en el mismo "subvenciones de capital" y "subvenciones genéricas" no constituirían la contraprestación de ninguna entrega de bienes o prestaciones de servicios realizada por la entidad consultante. En tal caso, los importes correspondientes a tales subvenciones no se computarían ni en el numerador ni en el denominador de la fracción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que tales subvenciones no constituyesen la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto, no se produciría el devengo del mismo con ocasión de la percepción de su importe por la entidad consultante, no pudiendo ésta última efectuar la repercusión de dicho Impuesto con tal motivo.

La percepción de las referidas subvenciones sería pues un hecho carente de relevancia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.- Las denominadas en el escrito de consulta como "subvenciones específicas vinculadas directamente al precio de las operaciones o servicios efectuados" formarían parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible del impuesto, correspondiente a las operaciones a cuyo precio están directamente vinculadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.dos.3. de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que la operación a cuyo precio está directamente vinculadas las subvenciones sean entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido distintas de las excluidas por el apartado tres del artículo 104 de la Ley 37/1992, el importe de tales subvenciones en tanto que parte integrante de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible de dichas operaciones, deber computarse:

a) En ambos términos de la fracción a que se refiere dicho artículo 104, si la operación a cuyo precio está vinculada la subvención es una operación que origina el derecho a deducir según lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992.

b) Únicamente en el denominador de la referida fracción, si la operación a cuyo precio está vinculada la subvención es una operación que no se encuentra comprendida entre las operaciones que, según lo previsto en el artículo 94 de la Ley 37/1992, origina el derecho a deducir.



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

**ASPECTOS CRÍTICOS DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL
PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO**

Begoña Sesma Sánchez

*Profa. Dra. de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Oviedo*

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: SEPARACIÓN E INDEPENDENCIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

2. FUENTES NORMATIVAS REGULADORAS DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO. EL PRINCIPIO DE GARANTÍA DE UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR (ARTÍCULO 134.1 LRJAP-PAC) ANTE LA LGT Y LA LDGC.

2.1. Situación anterior a la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

2.2. Situación actual.

3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

3.1. Breve referencia a las particularidades de los principios informadores de la potestad sancionador administrativa en el ámbito tributario.

3.2. Fases de un procedimiento sancionador tributario.

3.3. Duración del procedimiento: plazos y prescripción.

4. RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y OTROS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

E S T U D I O S

1. INTRODUCCIÓN: SEPARACIÓN E INDEPENDENCIA DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

Una de las aportaciones más significativas y destacadas de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante LDGC) ha sido la recogida en su **artículo 34** que, en líneas generales, garantiza a los contribuyentes que las sanciones tributarias les serán impuestas en un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de su situación tributaria¹. El precepto, como señala PALAO TABOADA, forma parte del “núcleo duro” de la Ley, es “posiblemente la norma de mayor calado” y “cuando entre en vigor dará lugar a importantes transformaciones en el Derecho sancionador tributario”². Desde luego para el contribuyente, *a priori*, una tramitación separada del expediente sancionador con un específico trámite de audiencia al efecto supone en principio una garantía frente al automatismo con que actualmente se imponen las sanciones tributarias y le permite invocar, “con matices”, como es sabido, pero con mayor fundamento, los principios propios del *ius puniendi* del Estado. La intención del precepto es, pues, a primera vista, positiva y loable.

La demanda de un procedimiento sancionador tributario independiente no es nueva. Es cierto que diversas decisiones jurisprudenciales (especialmente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos) han provocado recientemente una mayor presión doctrinal al respecto, pero en sí, la reivindicación viene de antiguo. Al potenciarse las competencias sancionadoras de todos los órganos integrantes de la Administración Tributaria como consecuencia, a su vez, del incremento de sus facultades comprobadoras, se ha puesto de manifiesto esa típica confusión de órganos, funciones y procedimientos (liquidadores, inspectores y sancionadores) que caracteriza a nuestra organización tributaria. Tal mixtificación ha sido constantemente criticada. En favor de la autonomía e independencia del procedimiento sancionador tributario se han aducido entre otros argumentos la distinta finalidad entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, el diferente alcance del deber de colaboración en uno y otro caso, los

¹ Dice así este artículo 34, titulado “Procedimiento separado”:

1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.

2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.

3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.

4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.

distintos principios y finalidades de cada uno de estos procedimientos, el escaso margen entre la condición de sujeto pasivo y sujeto infractor, la inclusión de las sanciones dentro del concepto de deuda tributaria a los efectos, por ejemplo, de garantizar la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria, el automatismo en la imposición de las sanciones y, sobre todo, la imposibilidad de asegurar una correcta aplicación de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano frente a cualquier manifestación punitiva o represora del Estado, especialmente a raíz de la STC 76/1990 de 26 de abril, en la que el Tribunal Constitucional, como es sabido, también ha extendido "con matices" las garantías y principios propios del derecho penal al ámbito sancionador administrativo en general y al tributario en particular. Y la primera y la forma más fácil de otorgar esas garantías es instaurando la *existencia de un procedimiento sancionador tributario específico, autónomo e independiente* que tenga por objeto única y exclusivamente determinar la existencia de una infracción tributaria y sancionarla debidamente³. A tal fin responde el artículo 34 de la LDGC, aunque con un dudoso éxito, según iremos viendo.

La parquedad de este precepto ha provocado, sin embargo, un *optimismo moderado* y una patente *inseguridad jurídica* hasta la aprobación de su imprescindible desa-

³ Vid. C. PALAO TABOADA, "Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", *Estudios Financieros*, nº 171, p. 27.

¹ Sobre esta cuestión vid., en general, A. NIETO GARCIA, *Derecho Administrativo Sancionador*, 2ª ed., Civitas, Madrid, 1994, pp. 165 y ss. y J. GARBERI LLOBREGAT, *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador*, Ed. Trivium, Madrid, 1989, *in totum*. Entre la jurisprudencia constitucional favorable a la extensión de las garantías penales al ámbito sancionador administrativo vid., entre otras, las STC 77/1983, de 3 de octubre, 29/1989, de 6 de febrero, 42/1989, de 16 de febrero, y la STC de 12 de mayo de 1994. En el ámbito tributario en particular, sobre la defensa de un procedimiento sancionador tributario independiente, vid., especialmente, J.ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, p. 67., E. ESEVERRI "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Información Fiscal*, marzo/abril, 1994, pp. 7 y ss., también publicado en *Revista Técnica Tributaria*, nº 28, 1995, pp. 73 y ss., M.T. SOLER ROCH, "Deberes tributarios y Derechos Humanos", *Revista Técnica Tributaria*, nº 30, 1995, pp. 101 y ss., y más recientemente, su comentario al artículo 34 LDGC, "Derechos y garantías en el procedimiento sancionador", en prensa, J.F.PONT CLEMENTE, "Separación en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria del procedimiento de liquidación respecto de procedimiento sancionador", *Revista Técnica Tributaria*, nº 27, octubre-diciembre, 1994, pp. 75 y ss., A.M.JUAN LOZANO, "Una propuesta para la articulación entre los procedimientos tributarios sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales", *Estudios Financieros*, nº 173-174, agosto-septiembre, 1997, pp. 5 y ss., J.F.PONT MESTRE, "El procedimiento sancionador tributario", en VVAA, *Incidencia en los procedimientos tributarios de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 134, A.M.LOPEZ MOLINO, "Articulación entre los procedimientos de inspección y de sanciones tributarias", *Impuestos*, nº 2, 1998, pp. 9 y ss. y E.BARRACHINA JUAN, "La sanción tributaria como concepto de la deuda tributaria: su posible inconstitucionalidad", *Gaceta Fiscal*, nº 155, junio 1997, pp. 30 y ss. Con más dudas, en cambio, especialmente en lo relativo a la independencia y separación del procedimiento sancionador tributario como vía para extender y aplicar en su integridad las garantías y principios generales del procedimiento penal se muestra J.J. BAYONA DE PEROGORDO, "El procedimiento sancionador", *Información Fiscal*, nº 16, 1996, pp. 7 y ss.

E S T U D I O S

rollo reglamentario. El artículo 34, como el resto de la LDGC, haciendo gala del *carácter programático* y de *declaración de principios* que se menciona en su exposición de motivos y que caracteriza a esta norma, dejó, *sorprendentemente a nuestro juicio*, inalterada la LGT. Tampoco se acordó del RD 2631/1985, que regulaba el procedimiento para la imposición de sanciones tributarias ni de ciertos preceptos del Reglamento de Inspección relativos a la imposición de sanciones cuyo tenor resultaba incompatible con el artículo 34 LDGC. Nada estableció acerca del procedimiento sancionador en los ámbitos de gestión y recaudación e ignoró la aplicación reivindicada doctrinal y jurisprudencialmente de las normas de régimen jurídico sancionador contenidas en la Ley 30/1992 y la *supletoriedad* establecida de modo particular en el artículo 1.3 del RD 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora. El recentísimo **Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos** (en adelante, Reglamento de régimen sancionador) ha corregido en parte esa inseguridad jurídica, pero, con todo, las cosas podían haberse hecho mejor. Por ello, la primera cuestión crítica que debe abordarse acerca del nuevo procedimiento sancionador tributario es la relativa a sus fuentes normativas.

2. FUENTES NORMATIVAS REGULADORAS DEL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO: EL PRINCIPIO DE GARANTÍA DE UN PROCEDIMIENTO SANCIONADOR (ARTÍCULO 134.1 LRJAP-PAC) ANTE LA LGT Y LA LDGC.

2.1. Situación anterior a la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

El artículo 134.1 de la Ley 30/1992, *norma directamente aplicable al ámbito tributario* por cuanto que incorpora una garantía y un principio fundamental de la potestad sancionadora de la Administración, señala que *"El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido"* y que *"En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento"*. Pues bien, es cierto que el artículo 34 de la LDGC ha consagrado en cierta medida la autonomía procedimental de la tramitación de los expedientes sancionadores, pero, desde luego, hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, la regulación existente sobre la forma de imponer sanciones tributarias no respetaba adecuadamente, en mi opinión, esa garantía de un procedimiento sancionador normativamente establecido que exige el artículo 134.1 LDGC. Pero vayamos por partes.

Ya resultaba criticable, desde luego, que la LGT ignorase la existencia de un procedimiento para la imposición de las sanciones tributarias más comunes (multas pecuniarias) -al que ni siquiera prestó atención en la reforma del régimen de infracciones y

sanciones de 1995⁴- y que se limitara a señalar en su artículo 81.2, como particularidad procedimental, que la imposición de *sanciones no consistentes en multas* se realizará en un expediente distinto e independiente del instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes⁵. Es más, la LGT consagra la plena confusión de la función liquidadora y la sancionadora como accesoria de aquella, tanto en el aspecto orgánico como en el procedimental (a salvo de las sanciones no consistentes en multas). Prueba de ello es que genéricamente reconoce potestad sancionadora a "cualesquiera órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas...si consisten en multa pecuniaria o proporcional" (artículo 81.e). Además, como la LGT no contempla la autonomía e independencia del procedimiento sancionador tributario, tampoco establece una remisión reglamentaria para su regulación o desarrollo. En definitiva, si algo se deduce de la LGT es que, en general, puede imponer sanciones cualquier órgano de la Administración tributaria con competencias liquidadoras y que, salvo para sanciones no pecuniarias, no es preciso un expediente *ad hoc*.

A pesar de la nula atención prestada por la LGT al procedimiento sancionador, al hilo de su reforma en 1985 en materia de infracciones y sanciones, se aprobó el *Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre*, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias como norma reglamentaria de desarrollo. Tal RD no pretendió, sin embargo, establecer un procedimiento sancionador tributario autónomo (salvo para los casos particulares de las sanciones que no consistieran en multas y de las multas pecuniarias proporcionales impuestas al margen de un procedimiento inspector⁶) como lo prueba su sistemática, la omisión de cuestiones procedimentales tan básicas como las fases de la tramitación o el hecho de que mantenga las especialidades procedimentales para la imposición de sanciones en el marco de las actuaciones inspectoras. Más bien se centró en los criterios de

⁴ Una crítica también a la oportunidad perdida con la reforma de la LGT de 1995 de introducir una regulación del procedimiento sancionador tributario en F.ALONSO FERNANDEZ, "La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario", *Impuestos*, nº 2, 1997, pp. 3 y ss.

⁵ Tal precepto refleja claramente como la imposición de sanciones pecuniarias se ha configurado siempre como una función accesoria a la de liquidación. El hecho de que solo para las sanciones no pecuniarias (ya procedan de infracciones simples o graves, ya se detecten en el procedimiento de gestión o de inspección) esté previsto la incoación de un expediente separado "*del procedimiento seguido para la regularización e imposición de las multas pecuniarias correspondientes*", testimonia, claramente, como ha señalado A.M.JUAN LOZANO, que "hasta el momento, el propio legislador tributario había asumido la instrumentalización de las multas a los procedimientos de liquidación por el mero carácter pecuniario de su objeto; como si la naturaleza de las normas represivas apareciera determinada no por su carácter de reacción del ordenamiento frente a la comisión de ilícitos sino por los bienes jurídicos que pudieran verse comprometidos en función del objeto de la sanción establecida", vid., "Una propuesta para la aproximación....", ob.cit., p. 14.

⁶ Supuesto éste último, por cierto, respecto del cual nada dice la LGT en cuanto a su imposición en un expediente sancionador distinto e independiente.

E S T U D I O S

graduación de las sanciones y en ciertas sanciones especiales por infracciones graves y sanciones no pecuniarias. La Disposición Final Segunda de la Ley 25/1995, de reforma de la LGT, mantuvo la vigencia de este Real Decreto de 1985, "en cuanto no se oponga a esta Ley", pero la LDGC nada ha dicho al respecto. Es criticable este dato, sobre todo cuando uno de los derechos consagrados en el artículo 4 de esta Ley es que "Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas", y nada de esto hizo la LDGC respecto de la normativa entonces vigente sobre el régimen sancionador tributario⁷. De ahí que, desde la entrada en vigor de esta norma hasta la reciente aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador, la vigencia del RD de 1985 resultaba, desde luego, muy limitada. Existía una evidente contradicción entre el artículo 34 LDGC y todos aquellos preceptos de la norma reglamentaria que respetaban las particularidades del procedimiento sancionador en el marco de las actuaciones inspectoras (ya que en este ámbito no estaba garantizado un procedimiento sancionador independiente) y, en general, aquellos otros que no contemplaban un expediente separado con expresa audiencia del interesado⁸. El hecho de que el citado RD de 1985 no desarrollara íntegramente un procedimiento sancionador tributario y su incompatibilidad con ciertos preceptos relativos a principios y garantías del procedimiento sancionador administrativo (contenidos en la Ley 30/1992 y en su Reglamento de desarrollo), aplicables en cierta medida en el ámbito tributario, limitaban más aún la posible aplicación de aquel texto, especialmente, como digo, tras la aprobación de la LDGC. En lo demás, a pesar del silencio de la LDGC, en estos últimos siete meses el citado Reglamento podía considerarse formalmente vigente. Esta situación era, desde luego, absurda. Era evidente la necesidad de una norma nueva que desarrollara el artículo 34 LDGC y que derogara el RD de 1985 como ha hecho la Disposición derogatoria única del nuevo Reglamento de régimen sancionador de septiembre de 1998⁹.

⁷ Incluso antes de la aprobación de esta LDGC, la doctrina ya había criticado el hecho de que siguiera formalmente vigente el RD 2631/1985 tras la reforma del régimen de infracciones y sanciones de la LGT de 1995. Como señalaron J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, C. CASADO OLLERO y J.M. TEJERIZO LOPEZ, "en tanto no se apruebe ese procedimiento, los principios esenciales del procedimiento administrativo sancionador - separación entre órganos de instrucción y resolución, fase probatoria que pueda calificarse como tal, audiencia de las partes que responda sustancialmente a tal concepto, etc.- continúan siendo una quimera", vid. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Madrid, 1997, p. 547. Debe destacarse, no obstante, un Proyecto de Real Decreto de desarrollo de las disposiciones de la Ley General Tributaria, en materia de infracciones y sanciones tributarias y fraude de Ley presentado en 1995 pero que, debido al cambio político, no fue posteriormente aprobado. Tal norma, sin embargo, aún respetando el procedimiento sancionador seguido por la Inspección de los Tributos, recogía básicamente la incoación y tramitación separada e independiente de los expedientes sancionadores.

⁸ Por ejemplo, el artículo 5 en cuanto que permitía una tramitación conjunta de la diligencia como documentación de actuación inspectora y sancionadora, el artículo 6 por el mismo motivo, o el artículo 9 que integraba el trámite de audiencia dentro de la tramitación general de las actas y diligencias de la Inspección y, lo, suprimía, en particular, en el supuesto de actas de conformidad.

⁹ Así lo pusimos de manifiesto en nuestro comentario al artículo 34 LDGC, anterior a la aprobación del Reglamento de régimen sancionador. Vid. B. SESMA SANCHEZ, "Sanciones: procedimiento", en la obra colectiva editada por Lex Nova comentando la LDGC (en prensa).

3.1.2.3. Inspección y sanción

Por otro lado, junto al RD de 1985, y al artículo 34 LDGC han convivido durante estos meses aquellos preceptos del RGI de 1986 que regulaban algún aspecto de la potestad sancionadora de la Inspección en el marco del procedimiento inspector. Preceptos relacionados, en su mayoría, con la documentación de las actuaciones inspectoras en diligencias y actas por cuanto que los mismos debían incluir los hechos constitutivos de infracciones tributarias y las sanciones aplicables al caso. Esa tramitación conjunta de las actuaciones inspectoras y sancionadoras se contradecía abiertamente con lo dispuesto en el artículo 34 de la LDGC que precisamente recogía la independencia del expediente sancionador respecto "del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor". Tampoco la LDGC ha hecho mención alguna a esta norma y por ello, sin perjuicio de otras referencias que haremos posteriormente a las relaciones actuales entre el procedimiento inspector y el sancionador, podía defenderse *la nulidad, por incompatibilidad, de aquellos preceptos del RGI que no garantizaran la independencia y autonomía de un expediente sancionador tributario y que admitían la imposición de sanciones sin un específico trámite de audiencia al interesado*¹⁰.

¹⁰ Vid. B.SESMA SÁNCHEZ, "Sanciones: procedimiento", ob.cit. Entre los preceptos del RGI que, en particular, resultaron afectados por el artículo 34 LDGC cabe citar el *artículo 30.3*, respecto de la interrupción del plazo de prescripción para imponer sanciones una vez iniciado el procedimiento de inspección (ya que si desde ahora son procedimientos separados será necesario establecer también las particularidades de la interrupción del procedimiento sancionador respecto de la interrupción de la prescripción de la acción para comprobar y liquidar) y respecto del cálculo de las sanciones y recargos en los casos de cumplimiento posterior al inicio de las actuaciones de investigación (habrá que entender, a partir de ahora, que solamente se exigirán las sanciones que se contengan en el expediente sancionador independiente); el *artículo 31*, respecto de la posible interrupción -por tramitación de un expediente sancionador- de las actuaciones inspectoras o respecto de su finalización con independencia del desarrollo del procedimiento sancionador, o respecto de la vigencia del cumplimiento espontáneo sin sanción -esto es, con la consiguiente caducidad y archivo del procedimiento sancionador en su caso- en los casos de interrupción injustificada de las actuaciones de inspección; el *artículo 32*, respecto de la incoación de un expediente sancionador (que no tiene previsto trámite de audiencia singularizado), en los casos de desatención de la comparecencia del sujeto; los *artículos 46, 47 y 59.4* respecto de las diligencias como documento en el que se refleje el expediente sancionador, su inicio o la tipificación de las acciones y omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, por cuanto que dichas diligencias también contienen el resultado de actuaciones comprobadoras; el *artículo 48.2.f)* respecto de la utilización de los informes de la inspección como documento probatorio de los hechos constitutivos de infracción simple; los *artículos 49 a 58* respecto de la documentación de las actuaciones inspectoras en las actas ya que en ellas deben incluirse los hechos constitutivos de infracciones, las sanciones aplicables y los criterios de graduación, sin la debida separación respecto de las actuaciones comprobadoras y sin trámite de audiencia específico en algunos casos -como en las actas de conformidad-; el *artículo 61*, puesto que prevé el recurso contra la liquidación derivada de un acta de inspección incluida la sanción impuesta en ésta, ya que el artículo 34 garantiza la independencia del recurso contra la sanción impuesta, y el mismo precepto en cuanto suprime la condonación graciable de la sanción por recurrir la liquidación derivada de un acta firmada en conformidad; el *artículo 62*, en cuanto al valor probatorio de las actas y su presunción de veracidad en el procedimiento sancionador tributario cuando el acta ha sido firmada por los interesados y presuntos infractores; el artículo 69 en cuanto al cómputo de los intereses de demora, en el que se declara impuesta la sanción (sin acto resolutorio expreso) con la firma del acta en conformidad o con el transcurso del período de alegaciones si el acta es de disconformidad; y el artículo 73, respecto de la propuesta de imposición de sanciones a sujetos pasivos carentes de suficiente capacidad de obrar y otros supuestos especiales de documentación en actas de la imposición de sanciones por infracciones tributarias particulares. El nuevo Reglamento de régimen sancionador, sin embargo, se ha limitado a modificar los artículos 49, 56, 59, 61 y 69 y a incluir, como capítulo III del Título II "Imposición de sanciones tributarias", los artículos 63 bis a 63 quater en el RGI.

E S T U D I O S

La evidencia de la falta de un adecuado procedimiento sancionador tributario tras la entrada en vigor de la LDGC se puso de manifiesto con la aprobación de la **Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los contribuyentes**. Esta Instrucción, desarrolló, a su conveniencia, la forma de imposición de las sanciones graves detectadas en el marco del procedimiento de inspección con todas sus fases: iniciación, reconocimiento de culpabilidad, tramitación, propuesta de resolución, audiencia del interesado y resolución del expediente. Tales fases incluyen actuaciones procedimentales originales o nuevas, no recogidas hasta ahora en el RGI (como la tramitación y el período de prueba) además de otras particularidades introducidas, por ejemplo, para la admisión de pruebas solicitadas por el sujeto infractor, para la posible supresión del trámite de audiencia o para el desarrollo de actuaciones complementarias posteriores al trámite de audiencia pero previas a la resolución del expediente. Si bien esta Instrucción intentó establecer un marco procedimental ante la parquedad del artículo 34 LDGC, el problema es que lo hizo, como decía, a su conveniencia, sin un adecuado respaldo normativo al respecto¹¹.

A mi juicio, ante esta situación normativa, era posible invocar, desde luego, la ilegalidad y nulidad de pleno derecho de las sanciones graves impuestas por la Inspección a través del un procedimiento sancionador tributario contenido en esa Instrucción que, como tal, no tiene eficacia normativa frente a terceros ni tiene legitimidad para desarrollar el contenido del artículo 34 de la LDGC. La citada Instrucción podría haber concretado, a lo sumo, las particularidades de la imposición de sanciones no consistentes en multas o como consecuencia de ciertas infracciones simples acordadas en los procedimientos de inspección (que ya tenían un previo desarrollo reglamentario compatible con el artículo 34 LDGC, aunque fuera mínimo). Pero lo que no puede admitirse es la imposición de una sanción atendiendo un procedimiento creado ex novo en una Instrucción, máxime cuando, por ejemplo, se fijan plazos para practicar el trámite de audiencia vinculantes para el presunto infractor, se obliga a que los interesados hagan constar su conformidad o disconformidad

¹¹En efecto, el procedimiento desarrollado en la citada Instrucción incorpora, por ejemplo, una fase de reconocimiento de culpabilidad consistente en que si el sujeto infractor reconoce su responsabilidad, se podrá resolver el procedimiento con la imposición de la sanción que proceda sin necesidad de "práctica de actuaciones posteriores, procediéndose a formalizar la propuesta de sanción". Este trámite no había sido recogido, hasta ahora, formalmente en las normas sobre procedimientos sancionadores en el ámbito tributario pero es evidente que una Instrucción no puede eludir el trámite esencial de audiencia al interesado que regula la Ley, al menos no puede hacerlo, si una norma (Ley o reglamento) no lo contempla. También la citada Instrucción (regla 14.2.1c)) desarrolla una auténtica fase de tramitación con actuaciones del instructor del procedimiento, fase de alegaciones de los interesados, aportación de pruebas durante el plazo fijado por el instructor, la posibilidad de que el presunto infractor renuncie expresamente al plazo de alegaciones, la obligación que se le impone en ese momento de prestar su conformidad o disconformidad con la sanción o la práctica de actuaciones complementarias practicadas por el órgano competente para imponer la sanción una vez se le remita la propuesta de resolución por el instructor..., en definitiva, incidencias procedimentales que, hasta la fecha, no se recogían de forma específica en el Reglamento de la Inspección para la imposición de sanciones graves.

José María Sánchez Sánchez

con la propuesta de sanción (sin indicación de qué efectos puede suponer tal respuesta para el sujeto infractor), se regula un periodo de prueba a solicitud de los interesados respecto del cual, será el instructor el que acuerde su práctica "previa declaración de su procedencia", se regula un plazo excepcional para practicar actuaciones complementarias de siete días posteriores al trámite de audiencia pero previas a la resolución del expediente o, en fin, se acepta como motivación suficiente del acto de imposición de la sanción, a juicio del Inspector Jefe, "la motivación fáctica y jurídica incorporada en las actas.... obviándose su reproducción". La imposición de sanciones por infracciones graves por los órganos de la Inspección siguiendo este procedimiento ha de ser considerada nula de pleno derecho. No constituye garantía jurídica alguna para los presuntos infractores que las sanciones les sean impuestas, como manifestación de una actividad punitiva administrativa, siguiendo el procedimiento contenido en una Instrucción que opera, únicamente, como norma interna de la Administración y que, no teniendo, en principio, efectos frente a terceros, pretende convertirse en la norma procedimental a falta de una verdadera norma jurídica al respecto. Según mi criterio, hasta la reciente aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador, la garantía de un procedimiento sancionador normativamente establecido que exige el artículo 134 LRJAP-PAC no resultaba satisfecha ni con el artículo 34 LDGC -dada su parquedad y su limitado contenido procedimental-, ni con el RD de 1985 -dudosamente vigente por incompatible con la LDGC-, ni con el RGI -manifiestamente incompatible-, ni con la citada Instrucción -dada su ausencia de valor como norma jurídica-.

En cuanto a las sanciones impuestas en el ámbito de la gestión tributaria, la citada Instrucción se limita a señalar que en estos casos, "se seguirán tramitando de conformidad con la normativa que les resulte aplicable" y que, "en su defecto, se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores" (regla 14.3). La insuficiencia de la normativa que les resulte aplicable (artículo 123 LGT e Instrucción 6/1995, de la Dirección General de la AEAT por la que se fijan los criterios a seguir por los órganos dependientes de los departamentos de aduanas e impuesto especiales, gestión tributaria e inspección financiera y tributaria para el inicio o reanudación de los expedientes sancionadores suspendidos por la Instrucción de esa Dirección General de 14 de diciembre de 1994) hace posible defender también la nulidad de pleno derecho de las sanciones pecuniarias impuestas por los órganos de gestión cuando no existiera la debida separación procedimental entre las actuaciones de comprobación y liquidación y las sancionadoras¹².

¹² En el ámbito de la gestión tributaria, esto es, la gestión derivada de las comprobaciones formales o abreviadas del artículo 123 LGT, la insuficiencia de un adecuado procedimiento sancionador resulta más patente que en el caso de la Inspección, por el hecho de que no exista un Reglamento de gestión. Es cierto que para estos casos, cabía invocar en parte el artículo 6 del RD de 1985, pero supone una importante inseguridad jurídica el desconocer quienes son los órganos competentes para iniciar, tramitar y resolver los expedientes sancionadores derivados de liquidaciones provisionales de oficio o ignorar las fases procedimentales (por ejemplo, si las alegaciones a la liquidación provisional de oficio pueden servir como alegaciones al expediente sancionador), si es posible el desarrollo de actuaciones complementarias a la notificación de la propuesta de resolución del expediente sancionador, cómo debe desarrollarse el periodo de prueba, cómo debe computarse el plazo de los seis meses que recoge el artículo 34.2 LGDC, etc.

E S T U D I O S

Idénticas conclusiones cabe extraer de la situación normativa en que se encontraba la competencia sancionadora reconocida a los órganos recaudadores respecto de las solicitudes de información para el embargo de bienes establecida en el artículo 113.6 del RGR, en un dudoso, por excesivo, desarrollo reglamentario del artículo 133 LGT. La Instrucción de 2 de noviembre de 1995, del Departamento de Recaudación de la AEAT sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias cometidas en vía de recaudación, como su nombre indica, detalla un auténtico procedimiento sancionador para castigar las infracciones a los deberes de información tipificadas en el artículo 78.1.b) y f) de la LGT. En la medida en que esta instrucción contempla la incoación de un expediente sancionador distinto e independiente del expediente ejecutivo y un trámite de audiencia, principales garantías del procedimiento sancionador establecidas en el artículo 34 LDGC, podría salvarse la validez de las sanciones acordadas por los órganos de recaudación. Sin embargo, a mi juicio, respecto de la competencia sancionadora de estos órganos de recaudación confluyen otras dudas que permitirían sugerir, igualmente, la nulidad de las sanciones impuestas por ellos. Así, la inconstitucionalidad sobrevenida del antiguo artículo 128.2 LGT que atribuía competencia a los órganos recaudadores para exigir la información necesaria para los embargos haría dudar, hasta la reforma de 1995 que introdujo el artículo 133 LGT, de la competencia de los órganos recaudadores para sancionar los incumplimientos de tal deber de colaboración¹³. Igualmente, la tramitación acumulada de las fases de alegaciones y del trámite de audiencia, la incorporación inmediata de la propuesta de sanción al acto de notificación de iniciación del procedimiento sancionador o el hecho de que aquella Instrucción también desarrolle, sin base legal alguna, los criterios de graduación de las sanciones en estos supuestos, provocan una inseguridad jurídica incompatible con la garantía procedimental que exige cualquier manifestación del ius puniendi estatal.

Otra de las cuestiones a resolver relativas a las normas aplicables al procedimiento sancionador tributario es la posible aplicación directa o supletoria de las normas generales del derecho administrativo sancionador común. En efecto, por una parte, respecto de la **LRJAP-PAC**, resultan aplicables de forma directa al ámbito tributario aquellos

¹³En efecto, desde 1992 hasta 1995 el artículo 128.5 de la LGT que confería a los órganos recaudadores la potestad para exigir una colaboración informativa a los efectos de embargos estuvo viciado de inconstitucionalidad por haber sido introducido a través de la Ley General de Presupuestos para 1992, tal y como posteriormente declaró el TC (STC 195/94). Sobre esta cuestión vid., en particular, F. ALONSO MURILLO y L. PEREZ DE LA VEGA, "El otorgamiento de facultades de comprobación e investigación a los órganos recaudatorios, en el artículo 128.5 de la Ley General Tributaria: problemas de constitucionalidad", *Información Fiscal*, marzo-abril, 1994, pp. 21 y ss. A mi juicio, en tal supuesto, si el órgano carecía de competencia expresa para exigir dicha colaboración, las sanciones impuestas al amparo del precepto constitucional resultarían nulas de pleno derecho. El TSJ de Madrid, sin embargo, en una reciente sentencia de 23 de mayo de 1997, estimó conforme a derecho la sanción impuesta por infracción simple a un Banco que no había suministrado la información solicitada al amparo del artículo 128 de la LGT. A juicio del Tribunal a pesar de la inconstitucionalidad sobrevenida del precepto, la entidad bancaria venía obligada a suministrar tal información de conformidad con el artículo 111.1 de la LGT, ya fuera en su redacción anterior o posterior a la reforma de 1995.

preceptos de “régimen jurídico”, esto es, no procedimentales, contenidos en el Título IX de esta norma, tanto los “principios de la potestad sancionadora” (artículos 127 a 133) como algunos de los “principios del procedimiento sancionador” (artículos 134 a 138) en la medida en que consagran derechos y garantías de los ciudadanos frente a la actuación punitiva de la Administración¹⁴. Por otro lado la norma reglamentaria dictada en

¹⁴ La aplicación en el ámbito tributario de los principios y garantías del régimen sancionador administrativo contenidos en la Ley 30/1992 se ha fundamentado, especialmente, en un doble motivo. Por una parte, en que la conocida Disposición Adicional quinta de la Ley 30/1992 excluye de su ámbito de aplicación, únicamente, a los procedimientos tributarios de “gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación”, sin mencionar de forma expresa el procedimiento sancionador. Argumento, a mi juicio, con débil fundamentación ya que si la LGT nunca conoció un procedimiento sancionador tributario independiente era difícil que aquella Disposición Adicional quinta lo mencionara. Por otro lado, con mayor peso, porque en los citados preceptos del Título IX, y no solo en los de su capítulo I, se contienen normas de régimen jurídico directamente aplicables al ámbito sancionador tributario puesto que consagran garantías y derechos de los administrados frente a la actuación punitiva de la Administración y que constituyen, a su vez, derivaciones de las propias garantías aplicables en el ámbito penal muchas de ellas, además, de origen constitucional como el principio de legalidad o el principio de irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos fundamentales (Vid., sobre este último argumento, entre otras, la STS de 22 de enero de 1993 que declaró aplicables al ámbito tributario los preceptos del capítulo I del Título IX de la Ley 30/1992, la SAN de 25 de febrero de 1997 y más recientemente, aunque modificando la postura de la anterior, la SAN de 5 de marzo de 1998, sobre la aplicación de la caducidad regulada en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992 al ámbito sancionador tributario, en contra de lo dispuesto en el artículo 105.2 LGT, y la STSJ de Valencia de 22 de abril de 1995, entre otras, que aplicó la suspensión de la ejecutividad de una sanción tributaria ateniéndose a la citada Ley en vez de lo dispuesto en la LGT). No tendría sentido, por lo demás, que siendo la Administración única, la tributaria en particular quedara al margen de los principios generales sobre la potestad sancionadora establecidos en la LRJAP-PAC, en la medida en que constituyen, además, principios generales sobre la potestad y sobre el procedimiento sancionador. Sobre esta cuestión vid., en particular, J.J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, ob.cit., in totum, F.URIA FERNANDEZ, “Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario”, *Tribuna Fiscal*, nº 49, 1994, pp. 47 y ss. y GARCÍA BERRO, F., *Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992, desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 119 y ss.

J.J.BAYONA DE PEROGORDO, en cambio, parece apartarse de la postura mayoritaria que aboga por la extensión de los principios y garantías propios del “ius puniendi”, aunque matizados, al ámbito sancionador tributario. A su juicio, la potestad sancionadora atribuida en general a la Administración no se ejerce sino en el marco y de forma accesoria o complementaria a otras funciones administrativas. El poder punitivo es única y exclusivamente estatal, mientras que la potestad sancionadora de la Administración es únicamente un complemento de las funciones administrativas que realiza. Además, los bienes jurídicos protegidos y los medios a emplear en uno y otro caso son diferentes. Por ello, en definitiva, en su opinión, “es erróneo identificar la naturaleza de ambos órdenes como manifestaciones de un único poder punitivo y mucho menos que, por esa común regulación se pretenda la aplicación en bloque del artículo...24.2 (CE) a todo el orden administrativo forzando la letra y el espíritu del texto constitucional”, vid., “El procedimiento sancionador”, ob.cit., pp. 19 a 23. Según nuestro criterio, sin embargo, como ha señalado la doctrina administrativa, la extensión de los principios del proceso penal al procedimiento sancionador es necesaria para garantizar su eficacia ya que si la imposición de sanciones administrativas (en nuestro caso tributarias) estuviera sometida a garantías procedimentales más débiles que la de penas en sentido estricto, el legislador podría eludir fraudulentamente la aplicación de las garantías procesales establecidas por la CE (a pesar del rango superior de ésta), calificando determinadas conductas como infracciones administrativas y no como delitos o faltas penales, cfr., A.HUERGO LORA, “El procedimiento sancionador”, en *VVAA, Manual de Derecho Administrativo*, (I), Colex, Madrid, 1997, p. 290.

En contra también de la aplicación supletoria de las normas de derecho sancionador administrativo al ámbito tributario se manifiesta M.T.QUEROL GARCIA, para quien tales disposiciones administrativas quedan fuera de

E S T U D I O S

desarrollo de esta Ley, que fue el **Real Decreto 1398/1993**, de 4 de agosto, regulador del Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, en su artículo 1.3 proclama su aplicación supletoria respecto de los procedimientos sancionadores en materia tributaria y social¹⁵. Así pues mientras ciertos preceptos de la LRJAP-PAC de "régimen jurídico" sancionador pueden considerarse directamente aplicables al ámbito tributario puesto que son garantías generales de la potestad sancionadora administrativa, las normas reglamentarias contenidas en el citado Real Decreto de 1993, en la medida en que se declaran asimismo supletorias respecto de normas tributarias, solamente podrían aplicarse previa existencia de una regulación tributaria de su propio procedimiento sancionador.

Pues bien, hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, en la medida en que no existía en rigor una norma tributaria reguladora del procedimiento sancionador tributario adaptada al artículo 34 LDGC, podía dudarse de la aplicación supletoria del reglamento sancionador administrativo. Dicho de otro modo ¿era necesario que existiera un procedimiento sancionador tributario ad hoc regulado normativamente - con indicación de órganos competentes, plazos, fases....- para que procediera la supletoria del RD de 1993?. Según mi criterio, el artículo 34 LDGC no puede considerarse una norma procedimental que permita la aplicación supletoria del procedimiento sancionador administrativo común. Aunque recoge lo básico de un procedimiento sancionador (expediente separado y trámite de audiencia) no garantiza, desde luego, un adecuado marco procedimental (con sus órganos, fases, trámites, incidencias...) en el que se respeten las garantías y derechos fundamentales del contribuyente frente a la actuación punitiva de la Administración tributaria. Mientras no se aprobó el nuevo Reglamento de régimen sancionador, es cierto que la aplicación supletoria del RD de 1993 para algunas sanciones no expresamente amparadas por el RD de 1985 ni por el RGI (por incompatibles con el artículo 34 LDGC), era la única forma de imponer sanciones tributarias pero, en mi opinión, se planteaban dos problemas básicos que hacían dudar de su suficiencia e idoneidad como norma procedimental a seguir en la imposición de una sanción tributaria. Por un lado,

aplicación del ámbito tributario porque el artículo 77.2 de la LGT, tras la reforma de 1995, señala expresamente que "Las infracciones y sanciones en materia tributaria se regirán por lo dispuesto en esta Ley y en las restantes normas tributarias. Las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su legislación específica". A juicio de aquella autora, tal precepto implica que las normas administrativas solamente serán aplicables de forma subsidiaria, cfr. "Infracciones y sanciones en la nueva Ley de reforma parcial de la LGT", Carta Tributaria, nº 247, mayo, 1996, p. 4. En mi opinión, en cambio, el artículo 77.2 LGT solamente se refiere a la propia tipificación de las infracciones y sanciones tributarias -como lo prueba la salvedad que menciona respecto de las relacionadas con el contrabando-. El artículo 77.2 no está pensando -como tampoco hace el resto de la LGT- en un procedimiento sancionador tributario y mucho menos en señalar sus fuentes normativas.

¹⁵ Literalmente dice así este precepto: "3. Quedan excluidos del presente Reglamento los procedimientos de ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria y los procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social. No obstante, este Reglamento tiene carácter supletorio de las regulaciones de tales procedimientos".

como vimos, la falta de una adecuada norma procedimental tributaria que actuara como fuente normativa principal y que permitiera la supletoriedad del citado reglamento administrativo. Por otro, se planteaban diversos problemas prácticos al tiempo de adaptar las especialidades de esa norma administrativa a la esfera tributaria. Piénsese, por ejemplo, en la compensación de las medidas cautelares y provisionales con la sanción impuesta (artículo 4.2 RD 1993) respecto de su aplicación a la esfera tributaria; en la diferente competencia de los órganos para imponer sanciones (artículo 10 RD 1993 frente al artículo 2 del RD 1985); en las formas de iniciación del procedimiento sancionador administrativo (artículo 11 RD 1993) respecto de las particularidades que puedan derivarse en el campo tributario como consecuencia de actividades comprobadoras o de investigación en los distintos procedimientos tributarios; en el plazo, período y medios de prueba (artículo 17 RD 1993) respecto de las particularidades que pueda establecer la normativa general tributaria, etc. Por ello, como digo, el RD de 1993 podía ser útil para resolver mínimamente algunos aspectos procedimentales en la imposición de ciertas sanciones tributarias pero, a mi juicio, las sanciones tributarias impuestas ateniéndose única y exclusivamente al esquema procedimental propio del Derecho administrativo común, adaptado al ámbito tributario según la conveniencia y libre apreciación del órgano tributario competente para imponer la sanción a falta de una norma tributaria principal directamente aplicable, resultarían nulas en la medida en que ese procedimiento sancionador adaptado -de forma discrecional- no garantizaría al contribuyente una seguridad jurídica suficiente que le permitiera conocer y ejercer sus derechos debidamente. En definitiva, tampoco defendiendo la aplicación supletoria del RD de 1993 el contribuyente disponía de la garantía de un procedimiento normativamente establecido que exige el artículo 134.1 LRJAPC.

2.2. Situación actual.

Por lo expuesto hasta ahora, podemos concluir que, si bien hasta la aprobación de la LDGC la validez de las sanciones tributarias impuestas podía salvarse, desde el punto de vista procedimental, por el hecho de que la LGT no exigiera su imposición a través de un específico procedimiento sancionador, distinto e independiente, tras la publicación de aquella la situación ha variado. A la vista de este precepto, para imponer sanciones tributarias eran posibles varias alternativas: la aplicación limitada del RD 2631/1985, para los casos en los que contemplaba dicho expediente separado (multas no pecuniarias y multas pecuniarias proporcionales no derivadas de actuaciones de la inspección); el RGI respecto de la imposición de sanciones derivadas de infracciones simples o sanciones no consistentes en multas; o el RD administrativo de 1993 como norma supletoria para integrar las lagunas normativas existentes siempre que se defendiera como norma principal y suficiente el artículo 34 LDGC. Si a este panorama normativo añadimos aquel procedimiento singular establecido en la Instrucción 9/1998, resultaba evidente que este conjunto de normas no garantizaba en modo alguno la exigencia de un procedimiento sancionador normativamente establecido. Las garantías y derechos de los ciudadanos presuntamente infractores no quedan aseguradas cuando la imposición de sanciones se hace aplicando analógicamente procedimientos sancio-

E S T U D I O S

nadores previstos para otros ámbitos, para otras infracciones, contenidas en viejas normas reglamentarias no actualizadas o en normas internas de funcionamiento de la Administración. En tales casos resulta patente que el ciudadano comienza ya por desconocer de qué forma, quién y cómo le va a sancionar y necesariamente hay que dudar de la validez de la sanción así impuesta. Por otra parte, tampoco es coherente que existan distintas formas de imposición de sanciones tributarias en función del tipo de sanción ni que, de existir, tales procedimientos se rijan tanto por normas tributarias como por normas administrativas. En principio cabe pensar que el artículo 34 de la LDGC pretende establecer un único procedimiento sancionador tributario, regulado por normas tributarias y no por una combinación de preceptos de aquí y de allá. En fin, es ilógico, por ejemplo, que sólo para determinadas sanciones resulten aplicables las normas del derecho administrativo sancionador en general y, en cambio existan otras sanciones que, por seguir, el RD de 1985 no se vean favorecidas por los trámites procedimentales que se regulan en el RD de 1993 o que, por el contrario, tales trámites puedan invocarse a conveniencia del órgano tributario competente para la imposición de la sanción. Y todo ello, sin perjuicio, además, de los problemas antes comentados derivados de la integración de los principios y garantías del derecho administrativo sancionador (como la separación entre el órgano instructor y el órgano competente para imponer la sanción) que no obtienen una adecuada respuesta en el ámbito de los procedimientos de gestión tributaria, por ejemplo.

Con la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador tributario algo hemos mejorado, al menos, en el hecho de que se ha derogado el RD de 1985 y otras normas tributarias que contenían específicas reglas aplicables al ámbito sancionador tributario¹⁶ y de forma particular, los principales preceptos del RGI de 1986 que hacían referencia a la inclusión de aspectos sancionadores en las actas o diligencias de la Inspección o a la imposición de sanciones no consistentes en multas (antiguo artículo 74 RGI, hoy suprimido).

Ahora bien, la nueva regulación no ha puesto fin a los problemas relativos a las normas aplicables al procedimiento sancionador tributario. Sistemáticamente, algunas de las cuestiones que quedan sin resolver son las siguientes:

1. Efectivamente el reglamento recoge un procedimiento sancionador tributario pero ni es único y uniforme para la generalidad del ámbito tributario ni, en rigor, es distinto e independiente de otros procedimientos tributarios. No es único ni uniforme porque si la sanción es impuesta en el marco de un procedimiento de inspección se esta-

¹⁶ Así, se han derogado igualmente, el artículo 19 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal y el artículo 5 del Real Decreto 1448/1989, de 1 de diciembre, por el que se desarrolla el artículo 77 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de las Haciendas Locales.

Bernabé Sáenz Sanjaez

blecen particularidades procedimentales que no existen cuando la infracción tributaria se detecta en otros ámbitos de la Administración tributaria, como lo prueba la nueva inclusión de los artículos 63 bis a 63 quarter en el RGI¹⁷. Tampoco puede decirse que este Reglamento garantice la independencia del procedimiento sancionador respecto de otros procedimientos tributarios y especialmente, de los de liquidación y de los de comprobación e investigación. El artículo 26 continua en la línea de mezclar las competencias liquidadoras y las sancionadoras, al atribuir competencia sancionadora para la imposición de sanciones graves a los órganos “que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de las retenciones o ingresos a cuenta de los mismos”¹⁸.

Más grave resulta la tramitación simultánea procedimental y orgánica de las actuaciones de comprobación e inspección y sancionadoras ejercidas por los órganos de la Inspección en los nuevos artículos 63 bis a 63 quarter RGI. A título de ejemplo, el artículo 63 bis, respecto de la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones graves permite que “cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción, puedan acumularse en su iniciación e instrucción, no obstante su resolución individualizada” los expedientes sancionadores y las actas de la inspección, y a tales efectos, tanto la iniciación como la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución podrán ser realizadas por el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación. Pues bien, es verdad que el artículo 34 LDGC sólo exige que el expediente sea distinto e independiente del utilizado para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto, pero también lo es que permitir la tramitación simultánea, procedimental y orgánica, de las actas de inspección y de los expedientes sancionadores es tanto como confirmar que la supuesta independencia y separación del procedimiento sanciona-

¹⁷ Las particularidades que presenta la imposición de sanciones tributarias como resultado de actuaciones de la Inspección pueden traer consigo una pero situación para el sujeto sancionado en este ámbito que para el sancionado por otro órgano de la Administración Tributaria. En este contexto, resultan criticables. Ahora bien, es cierto que el artículo 34 LDGC no exige que exista un único procedimiento sancionador tributario idéntico en todos los ámbitos procedimentales.

¹⁸ La situación es desde luego criticable por la inseguridad jurídica que introduce para los sujetos infractores. A mi juicio, la LDGC debiera haber regulado más ampliamente el procedimiento sancionador tributario. Al no hacerlo y, sobre todo, al dejar inalterada la LGT, el nuevo Reglamento de procedimiento sancionador no ha podido hacer otra cosa que respetar el contenido de la LGT que, como digo, en su artículo 81.e) atribuye competencia sancionadora a los órganos liquidadores. La pretensión de una autonomía procedimental del procedimiento para sancionar infracciones tributarias se concilia mal con esta acumulación de funciones en unos mismos órganos y tiene importantes efectos, como veremos posteriormente, porque asumir funciones liquidadoras implica asumir las previas de comprobación e investigación (ya sean practicadas por los órganos de gestión o inspección), de forma que el derecho a un órgano objetivo e imparcial que imponga una sanción queda claramente atenuado cuando ha sido el mismo órgano el que ha practicado la comprobación e investigación, el que liquida y el que puede sancionar. No obstante, la crítica, en este punto, debe hacerse al artículo 81.e) LGT que es el que recoge esta dualidad de funciones en un mismo órgano.

E S T U D I O S

dor es solo aparente. Físicamente se instruirán expedientes sancionadores separados e independientes de las actas (con la consiguiente duplicidad de actuaciones para los actuarios que seguirán siendo los mismos y harán trabajo doble en dos documentos) pero procedimental y orgánicamente serán o podrán ser tramitados simultáneamente y por los mismos órganos. Con lo que, en realidad, no se mejora la situación anterior. Porque además, como veremos posteriormente, esta simultaneidad y coincidencia orgánica lo es en todo, esto es, en que se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección incoadas (y posiblemente será exigible un expediente por cada infracción) y en que la documentación del expediente sancionador consistirá en la incorporación formal mediante diligencia de los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en las actuaciones comprobadoras¹⁹. La parquedad e indeterminación del artículo 34 ha permitido al Reglamento de régimen sancionador esquivar esa independencia y diferenciación del procedimiento sancionador total y plena que podía esperarse de aquel precepto. Y sobre todo, así desarrollada esa independencia y diferenciación del procedimiento sancionador no se ha satisfecho la demanda doctrinal que se pretendía, que no era otra que dicha separación implicara a su vez la plena integración y respeto de las garantías y principios penales (si bien matizados) al ámbito sancionador tributario tales como la presunción de inocencia, la objetividad e imparcialidad del órgano competente para imponer la sanción, el derecho a no autoinculparse, un régimen probatorio específico, etc²⁰. Para este viaje no se necesitaban alforjas.

2. Ni el artículo 34 LDGC ni el nuevo Reglamento de régimen sancionador dicen nada acerca de la supletoriedad de las normas sancionadoras administrativas y en este sentido, es criticable que deban ser éstas las que se declaren asimismo supletorias en el ámbito tributario y no a la inversa. Esta omisión, no obstante, deja inalterada la situación normativa existente hasta ahora. Esto es, la LRJAP-PAC continuará actuando como norma directamente aplicable al ámbito sancionador en cuanto a principios y garantías del ius puniendi amparadas directamente en la Constitución y el RD de 1993, de desarrollo del régimen sancionador administrativo, podrá actuar como norma supletoria, sólo aplicable, en defecto de normas tributarias.

3. Por último, el Reglamento determina su ámbito de aplicación en función del concepto de "sanción tributaria" recogido en el artículo 80 de la LGT, pero también, en

¹⁹ Hasta el punto de que, como señalamos anteriormente, la Instrucción 9/1998, llega a proponer, para evitar trabajo a la Inspección, que "si se considerase suficiente la motivación fáctica y jurídica incorporada en las actas bastará con que el Inspector-jefe se remita expresamente a la misma, obviando su reproducción" a los efectos de motivar la resolución del expediente sancionador.

²⁰ Por ello, como ha señalado recientemente GARCIA BERRO, la distinción de expedientes que ha consagrado el artículo 34 LDGC no asegura "en la práctica la observancia de las garantías propias del procedimiento sancionador, sobre todo, porque sin duda resulta inevitable y psicológicamente hasta explicable, una cierta predisposición del actuario a percibir infracciones donde no hay más que simples discrepancias en la liquidación", vid., Los procedimientos tributarios..., ob.cit., p. 242.

Pegón-Sasna Sánchez

una confusa redacción, prevé su aplicación “en el ámbito estatal” respecto de la “imposición de sanciones tributarias distintas de las anteriores previstas en las leyes, en defecto, total o parcial, de reglas específicas” (artículo 1). Cabe pensar que el precepto se está refiriendo a las sanciones derivadas de infracciones en el ámbito tributario porque, de otro modo, no tiene sentido referirse a “sanciones tributarias” distintas de las “sanciones tributarias” del artículo 80. El Reglamento, por otra parte, podía haber aprovechado la ocasión para delimitar con mayor precisión el concepto de sanción tributaria y su diferenciación respecto de otros recargos o sanciones encubiertas e indirectas presentes en el ordenamiento tributario.

Tampoco ha sido preciso en la delimitación de su ámbito territorial de aplicación. Salvo una simple mención sobre la competencia de las Haciendas territoriales acerca de la imposición de sanciones no pecuniarias cuando se trate de subvenciones o ayudas cuya concesión les corresponda o de beneficios o incentivos fiscales relativos a tributos de su competencia (artículo 27.2), el citado reglamento solamente se declara asimismo inaplicable en beneficio de la competencia autonómica respecto de los expedientes sancionadores relativos al Impuesto sobre el Patrimonio (D.A.tercera). Nada se dice, en cambio, respecto del ámbito local.

3. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO.

3.1. Breve referencia a las particularidades de los principios informadores de la potestad sancionadora administrativa en el ámbito tributario.

Como señalaba anteriormente, una de las principales razones esgrimidas para la defensa de la autonomía de un procedimiento sancionador tributario fue la de asegurar los derechos y garantías de los ciudadanos propios del ámbito penal (tales como el principio de legalidad, la audiencia del interesado, el principio de culpabilidad...) al ámbito sancionador tributario²¹. El propio TC comenzó extendiendo, en primer lugar, tales garantías y principios al ámbito sancionador administrativo (así, la STC 18/11981). Más tarde se refirió en particular al ámbito sancionador tributario, en especial, en la sentencia 76/1990, de 26 de abril. En ambos casos, una constante afirmación de la jurisprudencia constitucional fue la aplicación y extensión “matizada” de las garantías penales al ámbito sancionador administrativo en general o tributario en particular. No vamos a desarrollar, sin embargo, con detalle, qué particularidades presentan tales principios al

²¹ Como ha señalado ZORNOZA PEREZ, la sustancial identidad entre el bien jurídico protegido en el ilícito penal tributario y el administrativo (el interés general en la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 CE), sustenta la aplicación al ámbito de las infracciones tributarias de los principios garantizadores del orden penal, puesto que ambas son manifestaciones del orden punitivo del Estado, cfr. El sistema de infracciones..., ob.cit., p. 67. Vid., nota 3 infra.

E S T U D I O S

ser aplicados al ordenamiento sancionador tributario. Únicamente nos limitaremos a efectuar algunas consideraciones generales que, a nuestro juicio, tienen especial relevancia en la configuración del procedimiento sancionador tributario.

a) Con relación al **principio de legalidad**, esto es, a la atribución normativa de la potestad sancionadora y de su ejercicio a través de una Ley o de un reglamento (artículo 127 LRJAP-PAC) a un órgano administrativo determinado, su plasmación en el ámbito tributario dada la amplitud e imprecisión del 81 LGT ha sido criticada. Tal precepto enumera genéricamente los órganos competentes para imponer sanciones tributarias, menciona algunos (como los Directores Generales del MEH) apenas competentes, antepone unos jerárquicamente inferiores respecto de otros y priva de la capacidad para imponer sanciones pecuniarias fijas a los órganos liquidadores en general. El Reglamento de régimen sancionador, no obstante, ha mejorado sustancialmente la ordenación de los órganos correspondientes para imponer sanciones tributarias en función del tipo de sanción en sus artículos 25, 26 y 27, especificando, además, la competencia de los órganos competentes de las Haciendas territoriales para la imposición de sanciones no pecuniarias respecto de subvenciones o ayudas propias de su ámbito territorial, cuestión, hasta el momento, sin resolver²².

Por otro lado, resulta criticable que, en contra de lo dispuesto en el artículo 127.2 de la LRJAP-PAC, el artículo 81.b) LGT admita la delegación de la competencia sancionadora del Ministro de Economía y Hacienda para la imposición de sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, en la medida en que ello implica, en definitiva, una enorme relatividad y flexibilidad del principio de legalidad en este ámbito.

Igualmente, también debería revisarse la interdependencia que debe existir entre la competencia de un órgano tributario para exigir un deber o practicar determinada actuación y su competencia para sancionar su incumplimiento. No cabe admitir la validez de una sanción impuesta por un órgano incompetente para exigir el deber cuyo incumplimiento motiva la sanción, como ha sucedido, por ejemplo, con la potestad de los órganos recaudadores para exigir información sobre bienes embargables al amparo de la anterior redacción del artículo 128.2 LGT posteriormente declarado inconstitucional²³.

²² ALONSO FERNANDEZ ya había señalado que “sería deseable que la norma reglamentaria que desarrolle los preceptos de la Ley General Tributaria concretase tal atribución de competencias evitando tener que rastrear las normas reglamentarias relativas a la organización central y periférica del Ministerio de Economía y Hacienda para tener que conocer el órgano competente en la imposición de cada sanción no pecuniaria”, vid. “La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario”, Impuestos, nº 2, 1997, p. 51.

²³ Vid., nota 23 infra.

b) Respecto del **principio de tipicidad**, es decir, la necesidad de una tipificación normativa de las infracciones, sanciones y criterios de graduación (artículo 129 LRJAP-PAC), aunque tanto en el ámbito administrativo como en el tributario se admite una versión más atenuada de la tipicidad penal, dando cabida a una mayor intervención de las normas reglamentarias, existen actualmente situaciones en las normas tributarias que apenas satisfacen una tipicidad mínima²⁴. Así, por ejemplo, la tipificación de las infracciones simples como las que no son graves y siempre que no constituyan elementos de graduación de la sanción que se efectúa en el artículo 78 LGT no parece, en principio, suficiente²⁵. No obstante, la inclusión en 1995 de una lista ejemplificativa de infracciones simples y la concreción de las mismas a través de las sanciones que les correspondan establecida en el nuevo Reglamento de régimen sancionador ha corregido en parte ese defecto de tipicidad. Por el mismo motivo, también resultaba criticable la ausencia de un desarrollo reglamentario de los criterios de graduación de las sanciones introducidos en la LGT en 1995, defecto igualmente subsanado en el Reglamento de régimen sancionador²⁶. En el mismo sentido cabría citar las pautas de interpretación de tales criterios contenidas en Instrucciones y Circulares de la AEAT imponiendo mínimos sancionables superiores a los legales o permitiendo la aplicación de los nuevos criterios de graduación del artículo 82 LGT cuando todavía no habían sido objeto de desarrollo reglamentario²⁷. Tales situaciones normativas, en parte corregidas en el nuevo Reglamento, se contradicen abiertamente con el principio de tipicidad normativa en materia sancionadora.

²⁴ Sobre esta cuestión vid., por todos, F. PEREZ ROYO, *Infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, 1986, *passim*.

²⁵ Que esta forma de tipificación de las infracciones simples no respeta los principios de legalidad y tipicidad, aunque tras la reforma de 1995, se citen a título ejemplificativo, determinadas conductas calificadas como infracción simple también ha sido criticado, entre otros, por R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid, 1997, p. 422; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J. M. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero...*, *ob.cit.*, p. 533; J. ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, *ob.cit.*, p. 82 y F. ALONSO FERNANDEZ, "La Ley 25/1995, de 25 de julio...", *ob.cit.*, pp. 10 y ss. Un análisis particular de la defectuosa tipificación de una infracción simple en la LGT puede verse en F. HERNANDEZ GONZALEZ, "Los deberes contables y registrales y los principios de legalidad tributaria sancionadora y de tipicidad", *Revista Técnica Tributaria*, nº 31, octubre-diciembre, 1995, p. 83.

²⁶ Aunque el alcance de la tipicidad respecto de los criterios de graduación puede ser menor que la tipificación de la infracción y de la sanción, a mi juicio, debe respetarse la intención del legislador de que sea una norma reglamentaria (y no mediante circulares e instrucciones, que es como suele hacerse en la práctica) la que determine la aplicación de cada uno de estos criterios. En la misma línea vid. F. ALONSO FERNANDEZ, *ibidem*, p. 40.

²⁷ En efecto, en la Instrucción 6/1995, la Circular 9/1998 y en otras normas internas similares, es frecuente encontrar normas de cuantificación exactas de las sanciones aplicables (por ejemplo, señalando que por la falta de presentación de una declaración de operaciones intracomunitarias, se impondrá una sanción fija de 15.000 pesetas) con importes superiores a los legales y sin que exista, en estos supuestos, un criterio agravante de la sanción. También el nuevo Reglamento ha elevado el rango de esta mecánica de cuantificación y graduación de las sanciones.

E S T U D I O S

Por último, conviene reseñar que este principio de tipicidad también exige una utilización moderada de “conceptos jurídicos indeterminados” tanto en la tipificación de las infracciones como de los criterios de graduación en la medida en que ello perjudica la seguridad jurídica que exige el artículo 25 de la Constitución en materia sancionadora²⁸.

c) El alcance del **principio de irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables** (artículo 9 de la Constitución y 128 de la LRJAP-PAC) no está previsto de forma expresa en el ámbito sancionador tributario. Por contra, la **retroactividad de las normas sancionadoras favorables** sí ha sido reconocida expresamente en el artículo 4.2 de la LDGC al establecer que “las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”²⁹. El verdadero alcance práctico de este principio se advierte claramente en el momento actual en el que, al revisar las sanciones no firmes, debe optarse por el régimen sancionador más favorable -el anterior o posterior a 1995-. La propia elección del régimen, el órgano que debe practicar esa elección, la falta de competencia sancionadora de los Tribunales ordinarios frente a la “competencia sancionadora” de los Tribunales Económico Administrativos así como la posible “suspensión automática” de las sanciones tributarias tras la aprobación de la LDGC respecto de las que hasta entonces no eran firmes, reflejan perfectamente la problemática de este principio en el sistema tributario sancionador que únicamente nos limitamos a mencionar³⁰.

d) Con relación a las implicaciones actuales del **principio de culpabilidad** (artículo 130 LRJAP-PAC), es sabido que en el ámbito sancionador tributario el grado de culpabilidad sancionable es el mínimo, la “simple negligencia” que menciona el artículo 77 LGT³¹.

²⁸ Vid., entre otras, la STC 117/1993. Sobre esta cuestión vid R.L. RODRIGUEZ VINDAS, “Aproximación a los matices...”, ob.cit., p. 49. La utilización de tales conceptos indeterminados es la que evita, a mi juicio, que en derecho tributario sancionador llegue a plantearse la analogía. Es decir, tanto las infracciones como las sanciones están tipificadas de forma tan generosa que a la Administración tributaria no le hace falta recurrir a la analogía, para sancionar una conducta, basta con una interpretación extensiva, invocando la mens legislatoris, o el resultado ilícito producido, para encajarla en alguno de los tipos de infracciones tributarias. Igualmente, debe advertirse del riesgo de que, bajo la presencia de conceptos jurídicos indeterminados en la tipificación de las infracciones, se califiquen conductas simuladas, “negocios indirectos” o realizada en fraude de Ley como infracciones.

²⁹ Sobre el principio de irretroactividad en general en el ámbito sancionador tributario vid. J.ZORNOZA PEREZ, El sistema de infracciones y sanciones..., ob.cit., pp. 92 y ss.

³⁰ Un análisis detallado de los problemas de retroactividad de la reforma de la LGT de 1995 puede verse en los trabajos de I.JIMENEZ COMPAIRE, “La revisión de las sanciones no firmes por infracciones tributarias cometidas antes de la Ley 25/1995, de 25 de julio”, Jurisprudencia Tributaria, 1996, pp. 13 y ss., J. MARTIN FERNANDEZ, “Algunos problemas que plantea la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador tras la reforma de la Ley General Tributaria”, Jurisprudencia Tributaria, 1997, pp. 15 y ss. y E. ARAGONES BELTRAN, La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 25 de julio), Cedesc, Barcelona, 1995, pp. 402 y ss.

A pesar de la poca culpa requerida para ser sancionado, conviene mencionar varias cuestiones pendientes relacionadas con la culpabilidad en el ámbito tributario. Por una parte, la intervención de los Tribunales revisando la ausencia de culpabilidad en los casos de interpretaciones razonables de la norma tributaria o errores invencibles que, por la frecuencia con la que se estiman, ha convertido tales supuestos, en definitiva, en circunstancias eximentes de origen jurisprudencial que bien podían haberse incorporado formalmente al artículo 2 del nuevo Reglamento de régimen sancionador relativo a la "exención de responsabilidad". Por otra, se han planteado problemas en la práctica, todavía sin resolver, relacionados con la supuesta presunción de culpabilidad por la firma en conformidad de un acta³² y con la defensa de la inocencia de una infracción simple si, respecto de la infracción grave, opera la exoneración de culpabilidad debida al cumplimiento espontáneo³³. Igualmente, permanece abierta la cuestión de probar la culpabilidad respecto de hechos tipificados como presunciones legales, resultados de estimaciones indirectas, de comprobaciones de valores y presunciones de veracidad imputables a los hechos documentados en actas y diligencias de la Inspección³⁴.

De forma crítica cabe señalar, además, la interpretación restrictiva que efectúa el artículo 4 del nuevo Reglamento de régimen sancionador respecto de los efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador. El cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias que se menciona en el artículo 61.3 LGT traía consigo una exención de responsabilidad justificada, a mi juicio, en la ausencia de culpabilidad de quien cumple, aunque sea tarde, pero voluntariamente sus obligaciones tributarias. El citado artículo 4 contiene, sin embargo, una interpretación restrictiva del 61.3 en la medida en que sólo exime de sanción a quien regularice "antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización"³⁵. Tal precepto, a mi juicio, contiene una

³¹ Sobre este principio vid., por todos, I.SANCHEZ AYUSO, *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996.

³² Según la SAN de 8 de abril de 1997, la firma de un acta de conformidad no presupone culpabilidad.

³³ Sobre esta cuestión vid., ALONSO FERNANDEZ, "La Ley 25/1995, de 20 de julio....", *ob.cit.*, p. 14.

³⁴ Sobre la prueba en general en derecho tributario véase el reciente trabajo de A.M.LOPEZ MOLINO, *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, Aranzadi, Pamplona, 1998, *in totum.*, y en particular, del mismo autor, "La prueba y el procedimiento tributario sancionador: la posibilidad de imponer sanciones tributarias en base a presunciones legales", *Información Fiscal*, nº 21, mayo-junio, 1995, pp. 39 y ss. Sobre las relaciones entre el principio de culpabilidad y las presunciones en derecho tributario, vid. E. ESEVERRI GONZALEZ, *Presunciones legales y Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, IEF, 1995 y D.MARÍN BARNUEVO, *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, MacGraw Hill, Madrid, 1996. En general, sobre las implicaciones de dicho principio en el ámbito de la estimación indirecta, comprobación de valores, e interpretación de la presunción de veracidad de las actas de la Inspección vid., J.ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, *ob.cit.*, pp. 139 y ss.

³⁵ El precepto añade, además, que "Si el sujeto pasivo, el retenedor u obligado a ingresar a cuenta efectúa ingresos con posterioridad a la recepción de la notificación antes mencionada, dichos ingresos tendrán el ca-

E S T U D I O S

interpretación ultra vires, del artículo 61.3 LGT en la medida en que en ningún momento este precepto condiciona los efectos del cumplimiento espontáneo a la iniciación de “actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización”. La imprecisión de esta expresión (nótese que se habla de “determinación” y no de “liquidación”) puede implicar que basta la notificación de que se van a comprobar determinados ejercicios tributarios (el Reglamento se refiere genéricamente a “deudas tributarias”) para que se impida el cumplimiento espontáneo sin sanción.

Estrechamente relacionado con este principio de culpabilidad opera el **principio de presunción de inocencia** que exige que toda sanción impuesta venga precedida de una actividad probatoria objetiva y plena que desvirtúe la presunción de inocencia. Pues bien, en el ámbito tributario hasta la aprobación de la reciente LDGC existía un grave atentado contra este principio derivado de la ejecutividad inmediata, salvo suspensión solicitada y garantizada a costa del contribuyente, de las sanciones tributarias. El artículo 35 de esta Ley ha remediado, en parte, esta situación estableciendo la suspensión automática de las sanciones, sin necesidad de garantía alguna, en la vía administrativa³⁶.

En esta línea conviene hacer una mención acerca de la relación existente entre la presunción de inocencia y la presunción de buena fe en derecho tributario. El artículo 33 de la LDGC consagra esta última al disponer que “la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe” (apartado 1) y que “corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias” (apartado 2). Pues bien, por una parte, como ha señalado PALAO TABOADA, en la medida en que las normas tributarias no condicionan sus efectos a la existencia de buena fe en el contribuyente, tal presunción no tiene otro sentido que el de actuar como una “presunción de ausen-

rácter a cuenta de la liquidación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la deuda tributaria resultante de la liquidación y las cantidades ingresadas con anterioridad a la notificación aludida”.

³⁶ La reforma, no obstante, ha sido incompleta, en la medida en que la inejecutividad de la sanción (mejor se hubiera hablado de su inejecutividad que de su suspensión), no se extiende a la vía contencioso administrativa, no se ha aclarado su entrada en vigor (con las dudas de su posible aplicación retroactiva), y permite sospechar un incremento desproporcionado de medidas cautelares tendentes a asegurar la ejecución de la sanción sino se puede ejecutar antes de su firmeza. Sobre los problemas de la ejecución inmediata de las sanciones y su suspensión, entre otros, vid. C.CHECA GONZALEZ, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 28, 1995, pp. 65 y ss., M.CARPI ABAD, “La presunción de inocencia y la ejecutividad de los actos sancionadores”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 22, 1993, pp. 21 y ss. y F.GARCIA DORADO, “La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias y las garantías constitucionales”, *Impuestos*, nº 23, 1997, pp. 24 y ss. Sobre esta cuestión conviene advertir que el artículo 37.3 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha estipulado que las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa. Tal previsión, a mi juicio, es dudosa legalidad. Esto es, si la sanción se impone por la comisión de una infracción y adquiere su firmeza cuando el acto de imposición no puede ya recurrirse, sorprende que durante este tiempo, y desde que se cometió la infracción, esa sanción devengue mora.

cia de culpabilidad", esto es, como "presunción de inocencia"³⁷. Prueba de ello es ese segundo inciso del artículo 33. Pero además, la presunción de buena fe del artículo 33 debe constituir una evidencia más de que es la Administración tributaria la que debe probar la culpabilidad de los contribuyentes y no éstos su inocencia. Y de que las pruebas, además, han de ser obtenidas durante el procedimiento sancionador, respetando los derechos fundamentales del sujeto, estarán motivadas y serán concluyentes y no presuntivas. Asimismo, además de reforzar el principio de culpabilidad en el ámbito tributario, la presunción de buena fe puede operar como eximente de culpabilidad de infracciones cometidas en los casos de errores de hecho o de derecho en la medida en que, como ha interpretado recientemente el TS (STS de 29 de octubre de 1997), "la buena fe es la creencia íntima de que se ha actuado conforme a derecho.... sin intención engañosa, abusiva o fraudulenta". Aún más, tal presunción también podría interpretarse en el sentido de que no solo corresponde a la Administración la prueba de la culpabilidad sino también la prueba de la "mala fe", del elemento intencional y doloso del presunto infractor para poder sancionarle. Habrá que esperar, no obstante, al desarrollo jurisprudencial que se haga de este principio en el ámbito sancionador tributario porque, siendo realistas, cabe pensar que algunas de las implicaciones de la presunción de buena fe del artículo 33 LDGC señaladas anteriormente no llegarán a reconocerse en el ámbito sancionador tributario y desde luego, por la definitiva configuración del procedimiento sancionador, es dudoso que estuvieran presentes en la mens legislatoris.

Otra de las consecuencias derivadas de la presunción de inocencia en el procedimiento sancionador tributario habrá de ser la libre apreciación de los hechos documentados en las actas y diligencias de la Inspección como una prueba más de culpabilidad que puede ser contrarrestada por el presunto infractor por cualquier medio de defensa en el trámite de audiencia. Según el TC (STC 76/1990) el proceso penal no está condicionado por una presunción previa de culpabilidad derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación. Sin embargo, en el procedimiento sancionador tributario, la situación es bien distinta. El propio artículo 34.2 LDGC señala que "cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último". Y el nuevo artículo 63.bis. 6) del RGI confirma que "A efectos de la documentación del expediente sancionador, se incorporarán formalmente al mismo mediante diligencia los datos, pruebas o circunstancias que hayan sido obtenidos en el expediente instruido con ocasión de las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del presunto infractor". La ambigüedad de estos textos induce a pensar que dicha incorporación formal de

³⁷ Vid. C.PALAO TABOADA, "Lo "blando" y lo "duro"...", ob.cit., pp. 9 y ss.

E S T U D I O S

pruebas, preceptiva además según el tenor de los artículos, implica una presunción plena de culpabilidad de los hechos documentados en actas y diligencias a los efectos del procedimiento sancionador tributario. Pues bien, a mi juicio, esta interpretación plantea varias cuestiones que pueden sistematizarse como sigue:

1ª. Que dicha incorporación es o puede ser lícita siempre que quede garantizado el principio de libre apreciación de la prueba en el procedimiento sancionador, que tales documentos pueden constituir pruebas suficientes para incoar un expediente sancionador a juicio del órgano instructor y que, en todo caso, permanece inalterado el derecho del presunto infractor a utilizar los medios de defensa que estime convenientes para atacar esos hechos, datos o circunstancias recogidos en los documentos de la Inspección³⁸.

2ª. Que, como veremos posteriormente, aunque dicha incorporación permite usar como pruebas autoinculpatorias las informaciones obtenidas coactivamente del presunto infractor durante el procedimiento de liquidación o de comprobación, será necesario precisar lo siguiente: a) que el sujeto, en ejercicio de su derecho a no declarar contra sí mismo, tiene derecho a conocer al inicio de los procedimientos de comprobación e investigación el potencial alcance incriminatorio de la información que suministre; b) que será necesario derogar el artículo 83.3.g) LGT que sanciona la falta de aportación de pruebas como infracción tributaria y c) que, no obstante, la obligación de colaborar durante las actuaciones comprobadoras o investigadoras podrá exigirse siempre que se trate de datos documentados (no manifestaciones verbales) que tengan una "existencia independiente de su voluntad" y deban ser conocidos y utilizados para la liquidación del tributo³⁹.

3ª. Que debe reputarse ilegal la regla 14.2.1.f) de la Instrucción 9/1998, en cuanto permite considerar como motivación suficiente de la resolución del expediente sancionador los datos recogidos en las actas. Según dispone tal instrucción "si se considerase suficiente la motivación fáctica y jurídica incorporada a las actas, bastará con que el Inspector-Jefe se remita expresamente a la misma, obviando su reproducción". La presunción de inocencia y consiguientemente la prueba de culpabilidad impide, a mi juicio, utilizar como única motivación del expediente sancionador la motivación fáctica y jurídica de las actas y más aún, eludir su incorporación formal al expediente sancionador o su motivación como prueba de cargo⁴⁰.

³⁸ En el mismo sentido M.T.SOLER ROCH, "Derechos y garantías...", ob.cit.

³⁹ Como señala GOMEZ CABRERA, "de este modo, en conclusión, los únicos datos obtenidos en el curso de una inspección que no podrán ser utilizados en un procedimiento sancionador serán los aportados por el sujeto a requerimiento individualizado y cuyo único soporte material sean manifestaciones, orales o escritas, del propio obligado", vid., "Derechos y garantías...", ob.cit., p. 265.

⁴⁰ Del mismo modo, en mi opinión, resulta criticable y atentatorio contra el principio de presunción de inocencia la práctica cotidiana de incorporar a los expedientes de liquidación (actas de inspección y liquidaciones provisionales de oficio) una propuesta de la sanción cuantificada cuando todavía no ha sido posible dar audiencia al interesado para que alegue lo que le convenga en su defensa. A juicio del TEAC (vid., por ejemplo, la Resolu-

Según mi criterio, la independencia del procedimiento sancionador tributario respecto de otros debe implicar un régimen probatorio diferenciado. Los hechos y circunstancias recogidos en actas pueden ser útiles en un procedimiento de liquidación, pero a los efectos de imponer una sanción, tales documentos solamente pueden probar "hechos", no calificaciones jurídicas, juicios de valor u opiniones particulares de los inspectores actuarios. En cualquier procedimiento sancionador debe insistirse en la necesaria obligación de la Administración de probar la veracidad de los hechos y circunstancias recogidos en las actas y diligencias que, a su juicio, deban reputarse antijurídicos y puedan utilizarse en la instrucción del expediente sancionador. Las actas y diligencias para servir de prueba en un procedimiento sancionador, deben constituir una auténtica prueba de cargo obtenida con todas las garantías, lo cual excluye, por ejemplo, que haya sido el presunto infractor el que haya manifestado verbalmente o por escrito pruebas o testimonios autoinculpatorias sin conocer dicho alcance y bajo la amenaza de sanción si no colaboraba.

Por otro lado, un acta firmada en conformidad únicamente testimonia que el sujeto coincide en la veracidad de los hechos allí consignados, pero no puede presuponer una autodeclaración de culpabilidad, una admisibilidad de la calificación sancionatoria de los hechos allí contenidos o una presunción de culpabilidad en su contra. La conformidad se presta únicamente respecto de los datos utilizados para la liquidación tributaria pero no necesariamente suponen la autoinculpación del sujeto en una infracción tributaria. Igualmente, dada la frecuencia con la que en la práctica se solicita la colaboración judicial de los funcionarios de la Administración tributaria, en calidad de peritos en las causas penales sobre delitos contra la Hacienda Pública, debe ponerse en duda la imparcialidad y objetividad de su testimonio si, sobre todo, han practicado una previa actividad comprobadora o investigadora de la situación tributaria del imputado penal o han participado en la instrucción del expediente sancionador tributario incoado en su caso.

e) La separación procedimental y orgánica de las fases de instrucción y de resolución del expediente sancionador, que se recoge en el artículo 134.2 LRJAP-PAC como principio del procedimiento sancionador, también presenta algunas particularidades en el ámbito sancionador tributario⁴¹. Es bien sabido que en el ámbito tributario ya se

ción de 10 de julio de 1996), en estos supuestos no existe tal atentado contra tal derecho fundamental, porque indicar al sujeto infractor la propuesta de la sanción solo significa informarle del posible alcance de la resolución a adoptar, sin que ello suponga en modo alguno prejuzgar el resultado del procedimiento. A mi juicio, sin embargo, aunque tal modus operandi deberá ser atajado tras la entrada en vigor del artículo 34 LDGC que exige la incoación de un expediente sancionador distinto e independiente, la notificación en el acuerdo de iniciación del expediente de la sanción cuantificada significa una presunción de culpabilidad notificada sin haber tenido ocasión de escuchar la defensa del presunto infractor y, por ello, contraria a la presunción de inocencia. Sobre ello volveremos más tarde.

⁴¹ Señala este precepto: "Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos".

E S T U D I O S

pretendió, sin éxito, una separación entre las funciones liquidadoras y las inspectoras para asegurar la objetividad, imparcialidad, justicia y equidad en la liquidación de los tributos. Y que más tarde, cuando se potenciaron las competencias sancionadoras, las reivindicaciones de una debida separación orgánica entre el órgano inspector y quien debía imponer la sanción se acrecentaron. En la STC 76/1990, el Alto Tribunal rechazó la necesidad de aplicar miméticamente la configuración del proceso penal al ámbito administrativo en general y al tributario en particular. La estricta imparcialidad e independencia de los órganos judiciales no puede predicarse de los órganos administrativos que, por su propia configuración, están insertos en una misma organización que responde a una actuación jerarquizada. Ahora bien, la opinión del TC fue vertida respecto de la función liquidadora y la sancionadora, no con relación a la separación orgánica y procedimental de la fase instructora y resolutoria de un procedimiento sancionador⁴².

Aunque esta jurisprudencia hacía dudar de que dicha separación llegara a exigirse, como garantía fundamental de la potestad sancionadora, en el ámbito tributario, lo cierto es que gran parte de la doctrina financiera siguió insistiendo en ella argumentando básicamente dos tesis. Una, la distinta naturaleza y finalidad de un procedimiento liquidador y un procedimiento sancionador, hasta ahora superpuestos. La mayoría de los procedimientos de liquidación, con sus correspondientes actuaciones investigadoras y comprobadoras, se han configurado tradicionalmente como la fase instructora de los procedimientos sancionadores. En algunos casos, como sucede con las multas pecuniarias impuestas por infracciones graves deducidas en procedimientos de inspección, la confusión entre el acto de liquidación y el sancionador es absoluta. Con ello, resultan perjudicados los derechos de defensa del presunto infractor y se ha judicializado inconvenientemente el procedimiento de liquidación⁴³. Otra, que dicha confusión de funciones inspectoras y sancionadoras, atribuidas a un mismo órgano, impedía una íntegra aplicación de los derechos de defensa del presunto infractor, especialmente, en lo que se refiere a su derecho de no autoinculpación, propio del ámbito sancionador, frente a su deber de colaboración en el ámbito de la gestión⁴⁴.

Pues bien, en mi opinión, un pronunciamiento sobre la separación entre la fase instructora y la fase resolutoria en un procedimiento sancionador con la consiguiente diferenciación de órganos debe tener en cuenta lo siguiente.

⁴²Sobre esta cuestión vid. ZORNOZA PEREZ, El sistema de infracciones..., ob.cit., pp. 160 y ss.

⁴³Así, J.J.ZORNOZA PEREZ, El sistema de infracciones..., ob.cit., p. 168 que postuló la clara separación entre los procedimientos de liquidación y los sancionadores para hacer posible la aplicación de los principios propios de la potestad sancionadora al ámbito tributario. En la misma línea, más recientemente, E. ESEVERRI MARTINEZ, "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador", ob.cit., pp. 73 y ss., PONT CLEMENTE, "Separación, en vía de comprobación....", ob.cit., pp. 75 y ss., y A.M.JUAN LOZANO, "Una aproximación....", ob.cit., pp. 23 y ss.

⁴⁴Sobre esta cuestión volveremos más adelante.

Lejón-Sánchez

Primero, que previamente a la separación de fases y de órganos dentro del procedimiento sancionador conviene delimitar claramente las diferencias y relaciones entre los procedimientos de liquidación y comprobación en general y el procedimiento sancionador. Como veremos posteriormente, el artículo 34 LDGC se limita a separar el expediente sancionador del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, lo que supone, en definitiva, separar también el procedimiento sancionador del liquidador. Ahora bien, este precepto no exige ni que el órgano que ha comprobado, inspeccionado y liquidado sea distinto de los órganos con competencias sancionadoras ni que dentro del procedimiento sancionador estén diferenciadas, procedimental y orgánicamente, una fase instructora y una resolutoria. Es más, como señalamos anteriormente, el nuevo Reglamento de régimen sancionador persiste en reconocer competencias sancionadoras a los órganos liquidadores (como hace el artículo 81.e) LGT), y más claramente aún, en señalar, respecto de la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones graves, que el órgano competente para acordar la iniciación del expediente sancionador será "el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector-Jefe, quien, en su caso, podrá conceder esta autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación" (artículo 63.bis. RGI). Y que solo como posibilidad, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso, podrá encomendarse la tramitación e instrucción de la propuesta de resolución del expediente a otro funcionario, equipo o unidad distinto (artículo 63.bis.3 RGI). En definitiva pues, como la LDGC no ha establecido nada al respecto, lo que tenemos actualmente es una separación del procedimiento sancionador del procedimiento de comprobación y de liquidación, pero una identidad orgánica entre el órgano que ha comprobado para liquidar y el que inicia, tramita e instruye el procedimiento sancionador⁴⁵.

Segundo. Al no mencionar de forma expresa el artículo 34 LDGC -Ley posterior y Ley especial- la separación de fases y órganos (instructores y sancionadores) dentro del propio procedimiento sancionador, hay que dudar también que dicha separación, recogida en el artículo 134.2 de la Ley 30/1992, resulte directamente aplicable en el ámbito tributario. A mi juicio, la citada separación no constituye un "principio de régimen jurídico" sancionador, sino meramente procedimental, que puede existir en el ámbito sancionador adminis-

⁴⁵ Para GOMEZ CABRERA, si el procedimiento sancionador ha de ser un procedimiento independiente, "no valdría como instrucción la comprobación inspectora", la cual, actuaría únicamente como simples actuaciones previas, cfr. "Derechos y garantías...", ob.cit., p. 259. A mi juicio, como veremos seguidamente, con ser esta opción la más respetuosa con la idea de una autonomía e independencia absoluta del procedimiento sancionador, lo cierto es que tanto la LDGC, como sus normas de desarrollo admiten que la fase instructora del procedimiento sancionador asuma como pruebas los datos, hechos y circunstancias obtenidas en un procedimiento inspector y que además pueda ser practicada por los mismos órganos.

E S T U D I O S

trativo y no existir en el ámbito tributario⁴⁶. Lo que es exigible es que exista un procedimiento sancionador normativamente establecido en el que se incluya un específico trámite de audiencia (lo cual traerá consigo, generalmente, una fase instructora y una fase final resolutoria) pero no necesariamente que estén diferenciadas orgánicamente. De hecho, debe tenerse presente que la voluntad del ordenamiento tributario se inclina por una separación formal de fases (iniciación, tramitación e instrucción, trámite de audiencia y resolución) pero no por una separación de órganos con distintas competencias sancionadoras. De hecho la separación de órganos no existe si quiera entre las actuaciones de comprobación e investigación y las instructoras del expediente sancionador.

En efecto, las normas tributarias, especialmente las relativas al ámbito inspector, no tienen ni han tenido la intención de diferenciar órganos con competencias sancionadoras distintas. Ya en el antiguo artículo 74 RGI, hoy derogado, se reconocía directamente la doble cualidad de órgano instructor y sancionador al inspector actuario para la imposición de determinadas sanciones tributarias⁴⁷. El nuevo artículo 29.1 segundo párrafo del Reglamento de régimen sancionador dispone como regla general que "Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora" y que "en defecto de norma expresa, será órgano competente aquél a quien se haya atribuido la competencia para su resolución". Más claramente, en el ámbito de la inspección se deduce que quien instruye y tramita el expediente sancionador es quien tiene competencia para resolver. En el artículo 63.bis RGI se dispone como órgano competente para iniciar, tramitar y resolver el expediente el que hubiera desarrollado a su vez la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector Jefe (apartado 2) y que el órgano competente para resolver será el inspector-jefe (apartado 4). Sin embargo, de la tramitación final del expediente sancionador, como veremos más adelante, si el contribuyente presta su conformidad a la propuesta de sanción durante el trámite de audiencia, "se entenderá dictada la resolución por el inspector-jefe de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto" (apartado 8)⁴⁸.

⁴⁶ También URÍA MENENDEZ, señala que, a su juicio, "la falta de distinción entre las aludidas fases en el seno de los procedimientos sancionadores tributarios no podría fundamentar un juicio de antijuridicidad respecto de las sanciones impuestas en este campo" porque en su opinión, la voluntad del ordenamiento tributario, separándose expresamente del régimen general del procedimiento administrativo, no obliga a extender dicha garantía al ámbito tributario, cfr. "Procedimientos sancionadores en el ámbito tributario", ob.cit., p.56. En la misma línea, GARCIA BERRO, Los procedimientos tributarios..., ob.cit., pp. 238 y 239.

⁴⁷ Sobre esta cuestión vid. A.M.JUAN LOZANO, "Una aproximación...", ob.cit., pp. 14 y ss.

⁴⁸ Solamente tratándose de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributaria simples, se diferencia entre el órgano que inicie y resuelva el expediente sancionador y los órganos que tramite e instruyan el expediente (vid. artículo 63ter RGI) y similar diferenciación se establece respecto de los órganos competentes para iniciar y resolver y para instruir y tramitar los expedientes por sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones simples o graves (artículo 63 quarter RGI).

En estos casos, como venía sucediendo hasta ahora, se manifiesta la intención de los órganos de inspección de que la iniciación y resolución de los expedientes sancionadores se practique por órganos distintos de los que los instruyan y tramiten⁴⁹.

Tercero. Hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, la separación orgánica y procedimental de la instrucción y resolución del expediente sancionador no estaba resuelta normativamente para la imposición de sanciones por los órganos de gestión ni por los órganos de recaudación⁵⁰. Con la nueva regulación del procedimiento sancionador, si bien el Reglamento podía haber sido más explícito, parece diferenciarse un órgano competente para iniciar el procedimiento (el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora), que designará el órgano competente para resolver (artículo 29) y un funcionario que habrá instruido el procedimiento que elevará la propuesta de sanción al órgano competente para resolver en función del tipo de sanción aplicable (artículo 35).

Pues bien ante esta situación cabe preguntarse si realmente constituye una garantía constitucional para los presuntos infractores que en el ámbito tributario existan órganos -no funcionarios- claramente diferenciados que instruyan y resuelvan el procedimiento sancionador. Desde luego, la postura más garantista (la más penalista) exigiría esa separación y no sólo en el marco del procedimiento sancionador sino también respecto de los procedimientos de comprobación y liquidación⁵¹. Por otro lado, es evidente que esta identidad del órgano que comprueba y liquida e instruye y puede resolver el expediente sancionador pone en entredicho esa separación e independencia que se proclama en el artículo 34 LDGC. Ahora bien, en mi opinión, este *modus operandi*, puede considerarse admisible. Para empezar, considero que la separación orgánica y procedi-

⁴⁹ Confirma también que la competencia para resolver que se atribuye al inspector-jefe es solo aparente, el hecho de que la Resolución de 24 de marzo de 1998, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección prevea, la constitución de unidades de inspección, dentro de las Dependencias Provinciales de Inspección, constituidas por subinspectores y dirigidas por un Inspector adjunto al Inspector Jefe, quien, por delegación de éste "dictará los actos de liquidación e impondrá las sanciones que procedan como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros de la Unidad". En esta resolución también resulta evidente la confusión orgánica y funcional entre el procedimiento de liquidación y el sancionador ya que tales unidades, además, "desarrollarán la totalidad de las actuaciones de comprobación hasta la extensión de las correspondientes actas, así como la instrucción de los expedientes sancionadores que se deriven de aquéllas".

⁵⁰ Respecto de las sanciones impuestas en el marco de los procedimientos de gestión, la Instrucción 7/1995, de 28 de julio, no contempla la separación ni de fases ni de órganos instructores y resolutorios. En cambio, la Instrucción de 2 de noviembre de 1995 sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias por los órganos de recaudación, contempla tanto la separación de fases (salvo en el caso de que el órgano de recaudación ya tuviera en su poder todos los elementos de hecho y pruebas que le permitieran formular la propuesta de imposición de sanción) como de órganos en la imposición de sanciones por el incumplimiento del deber de información.

⁵¹ En este sentido, GOMEZ CABRERA, "Derechos y garantías...", *ob.cit.*, p.259.

E S T U D I O S

mental de la fase instructora y resolutoria del procedimiento sancionador (recogida en el artículo 134.2 LRJAP-PAC) no constituye una exigencia constitucional aplicable al ámbito tributario. Lo que cabe exigir es que los órganos de la Administración tributaria en el ejercicio de sus respectivas funciones actúen con objetividad e imparcialidad y que si existen dudas sobre ello el presunto infractor tenga asegurada la posibilidad de su recusación por motivos justificados. Además, como digo, la realidad demuestra que el ordenamiento tributario tanto antes y después de la LDGC no tiene voluntad de establecer dicha separación. Igualmente, siendo realistas y conociendo la organización y funcionamiento de la Administración tributaria, hay que pensar que esta solución es más rápida, y que para ciertas infracciones detectadas, por ejemplo, por los órganos de gestión o recaudación, que son evidentes y que se deducen de comprobaciones masivas de carácter formal, tiene sus ventajas. La defensa de las garantías penales en el ámbito sancionador tributario no puede alcanzar, en mi opinión, a exigir tantos órganos como funciones comprobadoras, liquidadoras y sancionadoras, máxime cuando, a fin de cuentas, todos forman parte, a través de su respectivo Departamento, del organigrama de la AEAT. Quiero decir con ello que, efectivamente, podría sugerirse la creación ex novo de un Departamento independiente dentro de la AEAT con competencias sancionadoras en el que, a su vez, estuvieran diferenciados los órganos con competencia para instruir y aquellos otros con competencia para sancionar pero, insisto, en el momento actual conviene tener en cuenta otros factores como la gravedad o la evidencia de la infracción cometida, el marco procedimental en el que se ha detectado, el alcance de las actuaciones comprobadoras para deducirla e incluso la eficiencia y economía de la medida, antes de exigir órganos independientes para instruir y sancionar. Lo que si resulta imprescindible, sin embargo, es que en el procedimiento sancionador se garantice la utilización de todos los medios de defensa posibles al sujeto infractor a través de la notificación de un acuerdo de iniciación del expediente debidamente justificado, un trámite de alegaciones y o de prueba y una resolución expresa y motivada susceptible de recurso.

f) El **principio de proporcionalidad**, establecido en el artículo 131 de la LRJAP-PAC constituye, a mi juicio, una norma de régimen jurídico directamente aplicable al ámbito sancionador tributario en la medida en que, como ha señalado la doctrina administrativa, es una manifestación más del principio de legalidad y está estrechamente relacionado con la prohibición de una actuación administrativa arbitraria. Con carácter general, este principio parte de una premisa según la cual las infracciones administrativas no podrán ser sancionadas con penas privativas de libertad. Pero además pretende asegurar: que las sanciones pecuniarias impuestas no resulten más beneficiosas para el sujeto infractor que el cumplimiento de las normas infringidas; que la sanción debe resultar proporcionada a la entidad de la infracción cometida y que, por tal motivo, podrá graduarse, en más o en menos atendiendo a unos criterios establecidos en una norma con carácter previo.

Pues bien, el principio de proporcionalidad despliega toda su eficacia en la graduación de las sanciones tributarias, graduación que, debe quedar claro, no puede ejercerse de forma automática a priori sin tener en consideración las circunstancias del caso, y que no es una actuación discrecional sino que debe ajustarse a su interpretación normativa siendo, además, revisable jurisdiccionalmente. Así entendida, la proporcionalidad se contradice, en mi opinión, con la práctica sancionadora actual en la que son circulares e instrucciones internas de la AEAT las que cuantifican de forma exacta la sanción aplicable para los distintos tipos de infracciones simples, estableciendo sanciones mínimas superiores a las legales e ignorando las circunstancias del caso particular⁵²; también resulta incompatible con la proporcionalidad la utilización de conceptos jurídicos indeterminados que no han sido interpretados normativamente (como sucedía con alguno de los criterios de graduación incorporados en la reforma de 1995 de la LGT que no han sido desarrollados hasta el reciente Reglamento de régimen sancionador) Igualmente, se concilia mal con este principio el hecho de que no existan criterios de graduación para la cuantificación de las sanciones no pecuniarias, de que haya sido la jurisprudencia la que haya rechazado la imposición de sanciones por infracción simple en los supuestos de presentación espontánea fuera de plazo y de que, en los casos de infracciones continuadas (por ejemplo, no presentar las declaraciones trimestrales de operaciones intracomunitarias) se tipifiquen y sancionen cada omisión singular de un solo dato en vez de aplicar una sanción más grave pero única por el mismo hecho. Por último, debe tenerse presente que la motivación de la sanción impuesta y de los criterios utilizados en su graduación es la única garantía que puede asegurar el control de la discrecionalidad administrativa en la imposición de sanciones tributarias a la vista de la indeterminación normativa de algún supuesto (por ejemplo, el concepto de "trascendencia tributaria" que se utiliza como criterio de graduación y que en la práctica siempre opera como agravante y rara vez como atenuante de la infracción cometida) y de los amplios márgenes para graduar la sanción aplicable⁵³.

⁵² En efecto, sin ánimo de desarrollar en este momento los problemas que suscita la graduación de las sanciones tributarias en general, conviene reseñar que entre las cuantías máximas y mínimas que fija la LGT, diversas circulares e instrucciones han concretado exactamente las sanciones aplicables a imponer provocando, en ocasiones, resultados desproporcionados. Por ejemplo, las infracciones procedentes por incumplimiento de las obligaciones de información son sancionables, según la LGT, entre 1.000 y 200.000 pesetas por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones. A efectos interno, sin embargo, se ha cuantificado que no atender al primer requerimiento será sancionado ya con 10.000 pesetas y con 20.000 pesetas el segundo, con independencia de que el dato omitido u operación haya sido solamente uno. Como tal forma de cuantificación puede dar lugar, evidentemente, a cuantías muy elevadas, la LGT ha debido introducir un tope máximo a esta cuantificación que tiene en cuenta el volumen de actividad económica del sujeto infractor, solución discutible, a mi juicio, porque encubre la posibilidad de sancionar en más a quien más gana cuando el criterio de la capacidad económica es irrelevante a los efectos de sancionar un ilícito.

⁵³ De ahí la frecuencia con la que los Tribunales anulan sanciones tributarias impuestas por insuficiente motivación de la graduación de la sanción impuesta. Como ejemplo de ello, en la STSJ de Galicia de 28 de abril de 1995 se redujo la sanción impuesta a la cuantía mínima porque "ni en el escrito de apertura del expediente san-

E S T U D I O S

g) El artículo 133 de la LRJAP-PAC garantiza el **principio de non bis in idem**, esto es, que “no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento”. Este principio, como ha señalado la jurisprudencia constitucional, va íntimamente unido al principio de legalidad y tipicidad de las infracciones establecido en el artículo 25 CE. Por este motivo, como hiciera la STS de 22 de enero de 1993 respecto de ciertos preceptos del artículo 32 RGI, resulta aplicable en el ordenamiento tributario en el que existen, además, indicios de su vigencia como el artículo 77.6 LGT o el artículo 5 del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

Entre sus implicaciones más recientes en el ámbito tributario conviene reseñar las siguientes. Primera, la imposibilidad de sancionar en vía administrativa y en vía penal un mismo hecho mediante una calificación jurídica “artificial”. Si el hecho punible está tipificado como delito, no sólo tiene preferencia la jurisdicción penal sino que debe asegurarse la paralización del procedimiento sancionador tributario (no basta la simple suspensión), incluida la actividad comprobadora, en su totalidad, tanto respecto de la posible liquidación como de la sanción⁵⁴. Segunda, a mi juicio, resulta incompatible con este principio el hecho de que las infracciones simples estén tipificadas a su vez como criterios de graduación potencialmente aplicables a ellas mismas cuando son una misma conducta. Tal es el caso, por ejemplo, del criterio de graduación establecido en el artículo 82.1.b) de la LGT en cuanto a la “resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora” que está tipificada en el artículo 78.1.f) como infracción simple. Es evidente que no pueden aplicarse simultáneamente ambos preceptos y que tal criterio de graduación sólo debe actuar para sancionar las infracciones graves⁵⁵. Tercero, según mi criterio, resulta igualmente incompatible con este principio que una misma conducta pueda ser calificada simultáneamente como dos infracciones distintas. Por ejemplo, está sucediendo en la práctica, que el incumplimiento de los deberes de colaboración se sanciona primero como infracción simple del artículo 78.1.b) de la LGT, y si posteriormente, la colaboración se intenta de nuevo y no se obtiene entonces la Administración tributaria tipifica la conducta como “resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de

cionatorio del Inspector actuario ni en la ulterior confirmación del mismo por el Inspector-Jefe se hace referencia alguna a la concurrencia de circunstancias agravantes de la infracción.... A falta de tal justificación, debe entenderse lesionado el principio de proporcionalidad, en tanto en cuanto que principio informador del Derecho administrativo sancionador” (F.J.cuarto)

⁵⁴ En esta línea vid. la STS de 26 de abril de 1996. Sobre la forma de proceder en estos casos vid. F.ALONSO FERNANDEZ, “La Ley 25/1995, de 20 de julio....”, ob.cit., pp. 44 y ss. y I.GONZALEZ VADILLO, “Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la Hacienda Pública”, Gaceta Fiscal, nº 165, mayo, 1998, pp. 151 y ss.

⁵⁵ Por ello, este comportamiento no figura como criterio de graduación aplicable a la infracción simple consistente en la resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria. Vid., artículo 14.3 del nuevo Reglamento de régimen sancionador.

la Administración tributaria" (artículo 78.1.f) LGT). De este modo, calificando jurídicamente de diferente modo la misma conducta, se sanciona doblemente. Lo procedente, en su caso, sería la regulación específica en el ámbito tributario de las infracciones continuadas. Cuarto. Al no existir una adecuada solución normativa a los problemas de concursos mediales de infracciones, en la práctica, resultan sancionables infracciones simples que no son sino el medio de realizar las infracciones graves en aquellos casos en los que no opera lo dispuesto en el artículo 78.1 LGT, es decir, cuando la infracción simple no ha sido tipificada como criterio de graduación de la infracción grave⁵⁶.

h) Junto a estos principios y garantías informadores de la potestad y del procedimiento sancionador existen también una serie de **derechos subjetivos** de defensa del presunto infractor ejercitables. Algunos de aquellos, como el principio de culpabilidad o la presunción de inocencia operan tanto como principios informadores de la potestad sancionadora como derechos subjetivos del sujeto infractor. Otros, en cambio, se explican mejor como derechos de defensa. Así, el derecho a ser notificado de los hechos que se imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se puedan imponer, de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia (artículo 135 LRJAP-PAC)⁵⁷. El artículo 29.2 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha recogido este derecho a través de la exigencia de notificación al presunto infractor del acuerdo de iniciación del expediente sancionador con expresa mención de la identificación de la persona o entidad presuntamente responsable, de los hechos que motivan la incoación del procedimiento, su posible calificación, las sanciones que pudieran corresponder, del órgano competente para resolver el expediente y de su derecho a formular alegaciones y a ser oído en el procedimiento.

Igualmente, constituye un derecho de defensa esencial la formulación de alegaciones y la utilización de los medios de defensa admitidos por el ordenamiento jurídico que resulten procedentes en los procedimientos sancionadores (artículo 135 LRJAP-PAC) así como el derecho a un trámite de audiencia que exige expresamente el artículo 34 de la LDGC respecto de cualquier expediente sancionador. La exigencia actual de este trámite de audiencia invalida todas aquellas normas tributarias que suprimen de algún modo dicho trámite (como sucedía por ejemplo, con la imposición de sanciones acordadas

⁵⁶ Como ha señalado ALONSO FERNANDEZ, el artículo 78.1 de la LGT, en realidad, incorpora una regla penológica en el elemento intergrante de la infracción simple que resuelve un concurso de infracciones. En efecto, no es que el precepto destipifique como infracción simple aquellas conductas que se califican como criterios de graduación de las infracciones graves, sino que dicha norma resuelve el concurso de infracciones evitando la sanción de la simple con la agravación de la infracción grave, cfr., "La Ley 25/1995, de 20 de julio....", ob.cit., p. 15.

⁵⁷ A mi juicio, este principio puede calificarse de "régimen jurídico sancionador" y por tanto, de aplicación directa en el ámbito tributario, en la medida en que garantiza el derecho fundamental de que "nadie puede ser condenado sin haber sido acusado".

E S T U D I O S

en un acta de inspección firmada de conformidad). El artículo 33 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha fijado el plazo de 15 días de duración para el trámite de audiencia. No ha previsto, sin embargo, la posibilidad de renunciar al mismo o su posible acumulación con el trámite de alegaciones. Opción ésta última que, a mi juicio, resulta adecuada por ejemplo, a título de procedimiento simplificado para ciertas infracciones deducidas en los procedimientos de gestión y de recaudación.

En la misma línea, el derecho a ser representado en el procedimiento sancionador, previa acreditación expresa de la representación al efecto, también constituye una garantía de la defensa del presunto infractor que merecía una atención normativa⁵⁸. El artículo 30 del nuevo Reglamento de régimen sancionador ha dispuesto que "la intervención como representante en el procedimiento sancionador requerirá su acreditación a tal efecto en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 27 RGI". Sin embargo, el precepto ha dejado sin aclarar, por ejemplo, si la representación conferida en el procedimiento inspector incluye la habilitación para actuar en el procedimiento sancionador que se incoe a un mismo sujeto o las consecuencias derivadas de un cambio de representante a los efectos de exigir la rebaja de la sanción por conformidad del acta. Hay que advertir, además, que la inseguridad normativa en este punto puede favorecer la anulación de las sanciones impuestas por deficiencias o insuficiencias en la representación conferida⁵⁹.

Mención especial merece el **derecho a la no autoinculpación o a no declarar contra sí mismo**. Tal derecho aparece expresamente mencionado en el artículo 24 de la Constitución, sin embargo, no se recoge ni en el ámbito administrativo sancionador ni en el tributario. Estas omisiones no pueden considerarse argumentos para sostener su inaplicación en los procedimientos sancionadores de carácter administrativo en la medida en que, además del rango constitucional, el derecho a no declarar contra sí mismo se encuentra calificado como derecho humano implícitamente incluido en el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos a la que pertenece nuestro país.

⁵⁸ Que ya habíamos reclamado anteriormente, vid., B.SESMA SANCHEZ, "Sanciones: procedimiento", ob.cit.

⁵⁹ No es necesario, sin embargo, desde el punto de vista del derecho de defensa, que la representación sea una asistencia letrada. Según la reciente STS de 20 de octubre de 1997, no es una exigencia constitucional la asistencia letrada en un procedimiento de inspección cuando los hechos descubiertos por la Inspección pudieran ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública. A juicio del Tribunal, la obligación de la Administración de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente absteniéndose de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, impide considerar que la actuación de la Inspección opere como preconstitución alguna de los supuestos fácticos que constituyen el tipo penal de los delitos fiscales, "por ello no se requiere en absoluto la asistencia letrada en vía administrativa, porque las garantías de los contribuyentes desplegarán toda su eficacia ante los órganos de la jurisdicción penal" (F.J.octavo).

La problemática que encierra este derecho de defensa se relaciona abiertamente con el deber de colaboración en el ámbito tributario que establecen los artículos 111 a 113 de la LGT respecto de cualquier órgano de la Administración Tributaria. En concreto, el problema es el siguiente ¿atenta contra el derecho de no autoinculpación la información obtenida de forma coactiva por la Administración tributaria? ¿pueden los órganos tributarios sancionar con base en esas informaciones autoinculpatorias obtenidas directamente del presunto infractor?.

El tema no es nuevo, pero diversas decisiones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos han reavivado la polémica y han servido de base, además, como señalamos al comienzo de este trabajo, para potenciar la independencia y separación de un procedimiento sancionador tributario. En efecto, ya en la STC 76/1990, el Tribunal tuvo ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión. Y su postura consistió en defender que la actividad investigadora de la Inspección de los Tributos demandando información no significa que se exija al contribuyente que declare contra sí mismo, "lo único que se le impone es el deber de aportar datos que puedan ayudar a la investigación", deber que está al servicio de la correcta aplicación del sistema tributario y en particular del artículo 31 de la Constitución. Sin embargo, frente a la posición mantenida por nuestro TC, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha defendido sin reparos el artículo 6 de la Convención y, en consecuencia, ha otorgado preferencia al derecho a no declarar contra sí mismo frente al deber de colaboración exigido en cualquier procedimiento especialmente, si su incumplimiento, puede ser sancionado⁶⁰.

⁶⁰ En concreto, las decisiones del Tribunal relativas a esta cuestión han sido el caso Funke, de 25 de febrero de 1993, el caso Bendenoun, de 24 de febrero de 1994 y más recientemente el caso Saunders, de 17 de diciembre de 1996, en el que se examina en particular la legitimidad de utilizar en un proceso penal las declaraciones exigidas coactivamente en un procedimiento inspector de carácter administrativo. Un comentario a estas decisiones en S.FROMMEL, "The European Court of Human Rights the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?", *Diritto e Pratica Tributaria*, nº 6, 1993, p.2152, M.DASSESE, "Human rights, European Law and Tax Law: The implications of the Judgement of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau", *EC Tax Review*, Nº 3, 1994, pp. 86 Y ss. Entre la doctrina española merecen destacarse los comentarios de M.T. SOLER ROCH, "Deberes Tributarios y Derechos Humanos", ob.cit., R. FALCON TELLA, "El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno", *Editorial Quincena Fiscal*, nº 12, 1997, pp.. 5 y ss., HERRERA MOLINA, "Los derechos a guardar silencio...", ob.cit., pp. 141 y ss. y JUAN LOZANO, "Una aproximación...", ob.cit., pp. 33 y ss.

Este problema también ha sido objeto de atención en otros sistemas tributarios pero, en principio, las soluciones aportadas en otros países, resultan difícilmente trasladables al nuestro dadas las diferencias orgánicas y procedimentales. Tal es el caso, por ejemplo, de la diferenciación entre procedimientos de control y procedimientos de investigación a los efectos de exigir o imponer una colaboración de los contribuyentes que, en muchos casos, resulta previamente fiscalizada por una autoridad judicial o ministerio fiscal para valorar adecuadamente la proporcionalidad de dicha medida y asegurar el respeto de las garantías fundamentales del sujeto. Sobre el tema vid., C.LOPEZ, *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada*, L'Harmattan, París, 1997 y V.O.DIAZ, *Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado*, Depalma, Buenos Aires, 1997, especialmente, pp. 30 y ss.

E S T U D I O S

Pues bien, en mi opinión, el origen del conflicto está en la confusión de funciones, órganos y procedimientos existentes en nuestro sistema tributario que impide aplicar correctamente los principios y garantías de una adecuada defensa frente a una potestad sancionadora que en sí, se ejerce de forma simultánea junto a otras potestades tributarias. Junto a ello, como ha señalado SOLER ROCH, "esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda, el nudo gordiano de la cuestión"⁶¹. Las soluciones propuestas en nuestro sistema tributario a este problema pueden reconducirse, a mi juicio, a tres posturas.

1ª. La que aboga por una aplicación directa del artículo 6 de la Convención al ámbito sancionador tributario en nuestro país y, en consecuencia, exige la íntegra aplicación de los derechos de defensa (incluida la negativa a proporcionar información autoinculpatoria) no sólo en los procedimientos sancionadores sino incluso, en los previos de gestión y comprobación e investigación, en la medida en que operan como actuaciones instructoras de la decisión sancionatoria. Ello exige, consecuentemente una clara separación entre los procedimientos de liquidación, comprobación e investigación y el procedimiento sancionador para delimitar los ámbitos en los que puede demandarse el deber de colaboración⁶². La defensa de esta tesis provoca, a su vez, varias consecuencias. En primer lugar, que los datos suministrados a la Inspección de forma coercitiva no pueden ser utilizados por la Administración ni para iniciar un proceso penal, ni durante el mismo ni tampoco en un proceso sancionador tributario⁶³. En segundo lugar, como el derecho a no proporcionar esa información exigida de forma coactiva puede ejercitarse tanto en el marco de las actuaciones comprobadoras e inspectoras como en el procedimiento sancionador, la negativa a proporcionarla provocará en la mayoría de los casos una estimación indirecta para determinar no sólo la deuda tributaria sino la presunta infracción cometida. Ahora bien, y en tercer lugar, por tratarse del ejercicio de un derecho fundamental, la negativa a suministrar información autoinculpatoria no puede ser sancionada como infracción tributaria y surgiría la duda de si cabe sancionar el resultado de una estimación presunta.

⁶¹ Vid. M.T. SOLER ROCH, "Deberes tributarios y derechos humanos", ob.cit., p.112.

⁶² La separación procedimental como posible solución a este problema es defendida por E. ESEVERRI, "Procedimiento de liquidación tributaria...", ob.cit., pp. 7 y ss., SOLER ROCH, "Deberes tributarios...", ob.cit., p. 114 y PONT CLEMENTE, "Separación, en vía de comprobación....", ob.cit., p.80.

⁶³ Por ello FALCON Y TELLA, uno de los principales defensores de esta postura, apunta incluso la nulidad del artículo 113.1.a) de la LGT por cuanto que resultaría incompatible con el citado artículo 6 y por incompatibilidad, también con el artículo 24 CE, propone una interpretación restrictiva de las letras b), c) y d) del mismo artículo 113 LGT y del artículo 64.1 del RGI, vid., "El carácter reservado....", ob.cit., p.7. En la misma línea se manifiestan también PALAO TABOADA, "Lo "blando" y lo "duro"...", ob.cit., pp. 33 y HERRERA MOLINA, "Los derechos a guardar silencio...", ob.cit., pp. 141 y ss. y

2ª. Una postura más moderada intenta conseguir un equilibrio entre la necesidad de un deber de colaboración y de información en general como complemento de la función tributaria y la garantía de los derechos de defensa en el ámbito sancionador tributario. Conforme a ello, se exige también la separación procedimental de funciones liquidadoras, inspectoras y sancionadoras. Pero dicha separación debe estar informada por tres principios básicos. Por un lado, el principio de adecuación al fin que intenta garantizar que en el ámbito de cada procedimiento se realicen únicamente las actuaciones tendentes a la consecución del fin que le es propio. Por otro, el principio de claridad del procedimiento, que permite una exacta determinación de los derechos y deberes del obligado tributario y de la Administración. Por último, el principio de separación de órgano instructor y órgano decisor en el procedimiento sancionador teniendo en cuenta, a su vez, una previa diferenciación entre el órgano instructor del procedimiento sancionador y el órgano gestor o inspector que haya impulsado o culminado los procedimientos de liquidación. Junto a ello, como garantía adicional para evitar la utilización de informaciones obtenidas en otros procedimientos tributarios suministradas por el propio sujeto infractor, se reforzarían las exigencias derivadas del principio de culpabilidad y la presunción de inocencia. En este sentido se cuestionarían, por ejemplo, el valor probatorio de las pruebas preconstituidas (formuladas, por ejemplo, en actas o diligencias), se reforzaría la idea de que la presunción de inocencia significa la prohibición de una responsabilidad objetiva, lo cual supondría, vetar las prohibiciones de culpabilidad del autor y, por último, se desterraría la idea de que la colaboración e información tributaria suministrada por el sujeto implica una confesión de culpabilidad en la comisión de una infracción⁶⁴. En definitiva pues, en el procedimiento sancionador, se potenciaría el principio de culpabilidad y de la utilización de pruebas obtenidas con todas las garantías de defensa del presunto infractor.

3ª. Una tercera postura es la defendida por BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, proponiendo la revisión de la verdadera naturaleza del procedimiento de regularización tributaria en el sentido de que siendo la potestad sancionadora una función complementaria de la verdadera función tributaria, la naturaleza del procedimiento sancionador no debe ponerse en relación con "ese pretendido poder punitivo del Estado", sino con el procedimiento de regularización de la situación tributaria que, a su vez, se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos con el fin de satisfacer el deber del artículo 31 de la Constitución. Esta postura propone, en consecuencia, una interpretación mucho más matizada de los principios penales en el ámbito tributario, y en

⁶⁴ Esta postura es defendida por J.J.ZORNOZA PEREZ, *El sistema de infracciones...*, ob.cit., pp. 162 y ss. y especialmente por A.M.JUAN LOZANO, "Una aproximación....", ob.cit., pp. 41 y ss. También en un tono moderado, con expresa intención de lograr un equilibrio entre el deber de colaboración y el derecho a la no autoinculpación en el procedimiento sancionador pueden verse las acertadas conclusiones de GOMEZ CABRERA, "Derechos y garantías....", ob.cit., p. 37.

E S T U D I O S

particular, se opone a una “desmesurada ampliación del derecho a no declararse culpable entendiendo que cualquier declaración o la simple aportación documental podría desembocar en el descubrimiento de un ilícito tributario...”⁶⁵.

Frente a estas posturas y al interés doctrinal cada vez mayor por el tema, huelga decir que este problema es desconocido en la normativa tributaria. Es más, si algo se deduce de ésta, es la plena utilización de la información obtenida en cualquier procedimiento tributario, al amparo de los deberes de colaboración, en el ámbito sancionador. Prueba de ello es la claridad con la que el artículo 34.2 de la LDGC obliga a la incorporación formal al expediente sancionador, antes del trámite de audiencia, “cuando vayan a ser tenidos en cuenta” (lo cual implica una actuación discrecional inadmisibles, a mi juicio, en la medida en que permite la incorporación de aquellas cuestiones que sólo interesen al órgano instructor) de los “datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable”. Ninguna restricción se contiene pues en este precepto legal, respecto de la utilización de la información o colaboración autoinculpatória obtenida en los procedimientos de comprobación en el ámbito sancionador⁶⁶. El nuevo Reglamento de régimen sancionador ha confirmado también la plena utilización en el procedimiento sancionador de los datos, pruebas y circunstancias obtenidos en el procedimiento de inspección, con independencia de cómo y quién haya proporcionado tales pruebas. Así se deduce del artículo 29.3, del artículo 35.2 y del nuevo artículo 63 bis RGI que permiten acumular la tramitación de las actas de inspección y de los expedientes sancionadores “cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción”.

Ante esta situación, en mi opinión, la solución posible a este problema se aproxima a la segunda de aquellas tesis. La primera postura, la más extrema, provocaría consecuencias difícilmente admisibles en la configuración de nuestro sistema tributario. Por una parte, daría lugar con toda probabilidad a una generalización de las estimaciones indirectas (para evitar suministrar información autoinculpatória), esto es, de estimaciones presuntivas que, aparte de la potencial arbitrariedad que podría ocasionar en la actuación administrativa buscando índices y sistemas para calcular la deuda tributaria y la

⁶⁵ Vid. BAYONA DE PEROGORDO, “El procedimiento sancionador”, ob.cit., pp. 7 y ss. y SOLER ROCH, “Deberes tributarios y derechos humanos”, ob.cit., pp. 114 y 115.

⁶⁶ Como ha señalado PALAO TABOADA, “la norma en cuestión es puramente procedimental o formal, mientras que los problemas que plantea la relación entre ambos procedimientos son de índole material; no consisten en determinar cuándo se pueden insertar en el procedimiento sancionador los elementos de hecho obtenidos en el de liquidación, sino resolver en qué casos y bajo qué condiciones y límites tal incorporación es posible, teniendo presente sobre todo las exigencias derivadas del principio constitucional según el cual nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”, vid. C.PALAO TABOADA, “Ley de Derechos y Garantías...”, ob.cit., p. 14.

Revisión de la Situación

presunta infracción, se alejarían de la idea de gravar una capacidad económica real y no ficticia⁶⁷. Junto a ello, probablemente este sistema traería como consecuencia la defensa de la imposibilidad de sancionar cuando las deudas tributarias han sido liquidadas o determinadas utilizando técnicas presuntivas desproporcionadas o irracionales, alegando la prohibición de sancionar con base en presunciones no legales. Esta tesis, evidentemente, es la que más beneficia a los obligados tributarios en general pero, en mi opinión, imposibilita en su totalidad la exigencia de un deber de colaboración que, sin embargo, resulta fundamental para asegurar el deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución.

La postura relativa a una revisión de la naturaleza del procedimiento de regularización tributaria, a mi juicio, tiene el inconveniente de oponerse a la postura mayoritaria defendida tanto doctrinal como jurisprudencialmente que propone la aplicación, aunque “matizada”, de los principios y garantías del orden punitivo a la potestad sancionadora de la Administración tributaria. Sin perjuicio de la necesidad de configurar adecuadamente la potestad sancionadora tributaria, la accesoriedad de ésta respecto de la función tributaria general, en mi opinión, no es argumento suficiente para negar la presencia de derechos fundamentales del individuo ante cualquier manifestación represiva estatal. El deber constitucional de sostenimiento a los gastos públicos no puede legitimar que la función tributaria se ejerza privando a los ciudadanos de sus derechos fundamentales como la presunción de inocencia, la prueba de la culpabilidad, el derecho de audiencia, etc. La voluntad del legislador plasmada, por ejemplo, en los principios generales de la potestad sancionadora establecidos en la Ley 30/1992, refleja claramente la presencia de garantías fundamentales del individuo en los procedimientos sancionadores. Por otro lado debe tenerse presente que alejar tal potestad de las garantías penales puede favorecer una actuación fraudulenta del legislador calificando determinadas conductas como infracciones administrativas y no como delitos o faltas penales para evitar la aplicación de tales garantías.

Por ello, dentro de la dificultad del tema, la segunda de las tesis es, a mi juicio, la que más se acerca al equilibrio que debe existir entre el artículo 31 de la Constitución y la garantía de los derechos de defensa del artículo 24 en el ámbito tributario. Es decir, el fundamento de los deberes de información y colaboración reside en facilitar el cumplimiento del deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución. Aunque en el momento actual, es cierto que las informaciones requeridas individualizadamente puedan ser excesivas, se hayan convertido en una forma más de iniciación de las actuaciones comprobadoras, no respeten un principio de subsidiariedad, se interpreten generosamente conceptos como la “trascendencia tributaria” de la información para fundamentar los requerimientos y se interpreten, cada vez de forma más restrictiva, los posibles límites a dicho deber de información (derecho a la intimidad, secreto profesional...), entre otras críticas, también es verdad que la función tributaria, para realizarse debidamente, precisa de una colaboración. Todo ello significa, en

⁶⁷ En el mismo sentido vid. A.M.JUAN LOZANO, “Una aproximación..”, ob.cit., p. 39.

E S T U D I O S

definitiva, que no parece apropiado que, alegando la potencial incriminación de la información suministrada, se impida de forma absoluta a la Administración obtener esa colaboración en los procedimientos de liquidación. Lo que es necesario es que los procedimientos tributarios se desenvuelvan según sus respectivas finalidades y que el deber de información y de colaboración se ejercite en sus justos términos. Es imprescindible además, que en el ámbito concreto del procedimiento sancionador, se regulen los límites para incorporar las pruebas obtenidas en otras actuaciones tributarias de forma coactiva (esto es, bajo la amenaza de sanción del artículo 83.3.g) LGT) y que, en este concreto procedimiento, se impida exigir la colaboración del sujeto pasivo. Aparte de ello, y de las consideraciones expuestas al explicar esta segunda tesis, resulta igualmente imprescindible que el presunto infractor y en general cualquier contribuyente, ante un requerimiento individualizado de información conozca el potencial alcance incriminatorio de su conducta para actuar según su interés. Este derecho a ser informado del alcance incriminatorio queda amparado perfectamente, en mi opinión, en los artículos 27 LDGC y 3.a) LDGC. Al mismo tiempo, debe garantizarse que la Administración no puede utilizar única y exclusivamente, como confesión y prueba de culpabilidad, la información obtenida de forma coactiva y mediante requerimiento individualizado, manifestación oral o escrita del propio obligado tributario en el ámbito de actuaciones y comprobaciones tributarias no sancionatorias. La colaboración en las actuaciones comprobadoras debe limitarse al suministro de información documentada que resulte exigible por imposición del deber de su llevanza o posesión en una norma. En el procedimiento sancionador, el presunto infractor sigue investido del derecho a la presunción de inocencia y, en consecuencia, le asiste el derecho a que sea la Administración la que pruebe una culpabilidad sancionable o de cargo utilizando pruebas obtenidas con todas las garantías, entre las que se incluye, el derecho a no declarar contra sí mismo.

3.2. Fases de un procedimiento sancionador tributario.

Los artículos 28 a 36 del nuevo Reglamento de régimen sancionador han establecido finalmente un procedimiento sancionador tributario tipo para la generalidad de sanciones tributarias excepto para aquellas que puedan imponerse como consecuencia de actuaciones de la Inspección. En estos casos, a través de la modificación del RGI, se han introducido ciertas particularidades procedimentales que iremos viendo. Pues bien, las fases del nuevo procedimiento sancionador serán las siguientes:

a) Iniciación.

Según el artículo 28.1 del Reglamento "El procedimiento se iniciará de oficio, mediante acuerdo del órgano competente para iniciar el procedimiento, bien por propia iniciativa, bien como consecuencia de orden superior o petición razonada de otros órganos"⁶⁸. Como se advierte, el Reglamento no impone restricción ni condicionamiento

⁶⁸ A ellas nos referimos ya en un trabajo anterior vid. B.SESMA SÁNCHEZ, "Sanciones: procedimiento", ob.cit.

alguno a las formas de iniciación de expedientes sancionadores. Es más, tratándose de actuaciones inspectoras, parece ser preceptiva la incoación del expediente sancionador, de tantos expedientes como actas tramitadas (artículo 63.bis.2 RGI) y, aunque el Reglamento no lo dice ¿de tantos expedientes como infracciones?. Prueba de este carácter preceptivo de la incoación de los expedientes sancionadores es que en las actas de la Inspección ahora “se hará constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura del procedimiento sancionador, en el supuesto de que, a juicio del actuario, no esté justificada su iniciación” (artículo 49.2.j RGI). Por otro lado, aunque la denuncia pública dará origen, normalmente, a una previa actividad comprobadora, sería necesario precisar sus particularidades en un procedimiento sancionador a los efectos de determinar el alcance, por ejemplo, de las pruebas o testimonios del denunciante, de su actuación en el procedimiento sancionador o del propio desarrollo de las actuaciones previas a la incoación del expediente sancionador.

El órgano competente para iniciar el procedimiento será el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. Serán por tanto, las resoluciones de la AEAT las que concreten, dentro de cada Departamento, los órganos competentes para iniciar los expedientes sancionadores que, como señalamos anteriormente, podrán ser los mismos que hayan practicado actividades de comprobación o liquidado la deuda tributaria. De forma particular, no obstante, la nueva redacción del artículo 63.bis RGI señala que el órgano competente para acordar la iniciación del expediente sancionador para la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves será “el funcionario, equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, con autorización del Inspector- Jefe quien, en su caso, podrá conceder esta autorización en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación”⁶⁹. Tratándose de infracciones simples sancionadas con multas, los órganos competentes para acordar la iniciación serán “los Directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT en la esfera central y los Delegados especiales y Delegados de dicha Agencia, así como los Administradores y Administradores de Aduanas e Impuestos Especiales de la misma y los Delegados del Ministerio de Economía y Hacienda en la esfera territorial” (artículo 63.ter.2). Por último, tratándose de sanciones no pecuniarias, también impuestas en el marco de los procedimientos de inspección, serán

⁶⁹ Como señalamos anteriormente, tal precepto no hace sino confirmar que la práctica sancionadora va a seguir como hasta ahora, esto es, que será o podrá ser el mismo funcionario, equipo o unidad que haya practicado la inspección el que acuerde la iniciación de un procedimiento sancionador. El artículo 34 LDGC estableció la separación procedimental pero como indiqué anteriormente, no la orgánica respecto de las actuaciones de comprobación. De este modo, la no consagración de esa separación orgánica que era la que evidentemente podía garantizar una mayor objetividad e independencia en la instrucción del expediente sancionador ha mitigado parte de las expectativas puestas en el citado precepto y, en general, parte de las deseadas respecto del procedimiento sancionador.

E S T U D I O S

los actuarios los competentes para iniciar el procedimiento sancionador (artículo 63.bis.quater.2).

Iniciado el procedimiento sancionador resulta imprescindible su comunicación al presunto infractor a los efectos de garantizarle su derecho a ser notificado de los hechos que se le imputan, de su posible calificación jurídica, del nombramiento del órgano instructor, del órgano competente para resolver y de su posterior derecho a un trámite de audiencia. Hasta la reciente aprobación del Reglamento de régimen sancionador, según las distintas normas internas la AEAT, no existía una igualdad de contenido entre los respectivos acuerdos de iniciación de los expedientes sancionadores⁷⁰. En la actualidad, sin embargo, los acuerdos de iniciación de cualquier expediente sancionador deberán contener los extremos recogidos en el artículo 29.2 del Reglamento. De entre ellos, resulta criticable que se haga constar, junto a la calificación de los hechos como infracción, la cuantificación de las sanciones aplicables. Como criticamos anteriormente, este modo de proceder supone prejuzgar la culpabilidad del sujeto, el resultado del procedimiento y, cuando menos, coarta o condiciona la capacidad de defensa del presunto infractor.

Por otro lado, el artículo 34.2 LDGC no aclara si la incorporación formal de los datos, pruebas o circunstancias que obren en el expediente de comprobación e investigación al expediente sancionador debe hacerse en el mismo acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador o en un momento posterior. Sólo se exige, según el artículo 29.5 del Reglamento, que dicha incorporación se practique con anterioridad al trámite de audiencia y que si el expediente sancionador es resultado de una actividad inspectora, según el artículo 63.bis.5 RGI, tales datos se incorporan al expediente mediante diligencia. Pero nada se establece de la forma y momento de incorporación de esas pruebas en los expedientes sancionadores deducidos de procedimientos de gestión y de recaudación. A mi juicio, dada la importancia que para el procedimiento sancionador tributario puede tener la incorporación de tales actuaciones, debe asegurarse su debida comunicación al sujeto en el momento de iniciación del procedimiento sancionador. De este modo se asegura que el procedimiento comienza con una adecuada fundamentación y se pone en conocimiento del sujeto las pruebas obrantes en poder de la Administración que pueden servir para inculparle.

Sería preciso, además, garantizar normativamente la independencia y autonomía de este acuerdo de iniciación respecto de otros actos de gestión o inspección para evitar, por ejemplo, que en una liquidación provisional de oficio, en una diligencia o en un acta, se incluyera dicho acuerdo. De este modo se pondría fin a la práctica de notificar liquidaciones provisionales de oficio que ya llevan incorporadas la notificación al sujeto de la incoación de un expediente sancionador sin mayor precisión respecto de las

⁷⁰ Tampoco en el ámbito administrativo sancionador general está uniformado este contenido respecto de los distintos procedimientos sancionadores.

Agustín Sosa Sánchez

otras indicaciones mencionadas (nombramiento de instructor, en su caso, del órgano competente para resolver....).

Este acuerdo de iniciación deberá ser notificado expresamente al presunto responsable y, aunque el nuevo régimen de notificaciones de actos tributarios contenido en el artículo 105.3 de la LGT no podía haber mencionado a los actos derivados de un procedimiento sancionador, lógicamente hay que entender que la notificación de dicho acuerdo seguirá lo dispuesto en este precepto⁷¹.

En cuanto acto de trámite será necesario advertir del carácter irrecurrible del mismo, salvo que vulnere una garantía fundamental del ciudadano (como impedir, por ejemplo, la recusación del órgano competente para resolver, la incoación del expediente tratándose de infracciones prescritas o la adopción de medidas provisionales irracionales o desproporcionadas...), en cuyo caso, debería admitirse la posibilidad de su reclamación independiente. En caso contrario sería prudente advertir las consecuencias que pueda ocasionar un defectuoso contenido de tales acuerdos de iniciación a los fines de su posible subsanación de oficio o a instancia de parte en un plazo determinado.

b) Instrucción y tramitación.

La regla 14.2.1.b) de la Instrucción 9/1998 incluye, con anterioridad a la fase de instrucción y tramitación del expediente sancionador, una posibilidad que se recoge en el artículo 8 del RD de 1993 que desarrolla el procedimiento administrativo sancionador, consistente en el reconocimiento de la culpabilidad del sujeto infractor. Dicha asunción de culpabilidad -en principio sólo prevista para sancionar infracciones graves deducidas de procedimientos de inspección - permitiría la formulación de la propuesta de resolución sin necesidad de actuaciones ulteriores. A mi juicio, sin embargo, tal posibilidad, en cuanto supone la supresión del trámite de audiencia, debe ser considerada ilegal, sobre todo, cuando carece de una específica habilitación normativa previa al efecto. Es evidente que las normas internas de la Administración tributaria no pueden incorporar solamente aquellas fases o actuaciones que les convienen respecto de las recogidas en la normativa administrativa sancionadora y no otras.

En todo caso, una vez notificada la iniciación del procedimiento, se desarrollará el trámite de alegaciones y pruebas que tanto el instructor como el interesado acuerden practicar. Aunque el artículo 31.1 del Reglamento de régimen sancionador sólo se refiere a la práctica de oficio de cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar en su caso la existencia de responsabilidades susceptibles de sanción, a mi juicio, tam-

⁷¹ Aunque, a mi juicio, al igual que para el resto de actos tributarios, resulta muy discutible el nuevo régimen de notificaciones tan flexible para la Administración y, consecuentemente, tan potencialmente perjudicial para los obligados tributarios.

E S T U D I O S

bién a instancia de parte, como garantía de los derechos de defensa del presunto infractor, podrán instarse actuaciones relacionadas con la instrucción del procedimiento sancionador.

En esta fase del procedimiento tienen especial importancia la utilización de pruebas obtenidas en otras actuaciones tributarias que pudieran resultar autoinculpatorias, el valor probatorio y la presunción de veracidad de las actas y diligencias de la inspección (sometidas al principio de libre valoración de prueba y al hecho de que se traten de documentos que reúnan los requisitos exigidos normativamente) y la posibilidad de que el órgano instructor tenga competencia para pronunciarse sobre la pertinencia de las pruebas solicitadas por el sujeto interesado (posibilidad que contempla la Instrucción 9/1998 y que, en caso de admitirse, debe traer consigo la garantía de su impugnación en la medida en que pueda provocar indefensión al presunto infractor por el rechazo de pruebas solicitadas). Todas estas cuestiones ya han sido objeto de atención específica en este trabajo, baste por el momento retener la importancia de que se desarrollen normativamente las garantías y los derechos de defensa del presunto infractor en esta fase del procedimiento sancionador tributario en la que corresponde a la Administración probar suficientemente y con pruebas obtenidas de forma lícita y garantista la culpabilidad del presunto infractor.

c) Trámite de audiencia y propuesta de resolución.

Desarrollado el período de prueba, el instructor del procedimiento formulará una propuesta de resolución en la que de forma motivada especificará los hechos -con indicación de los que considere probados-, su calificación jurídica como infracción o, en caso contrario, la declaración de inexistencia de infracción, la persona o personas responsables, la sanción propuesta y la indicación de los criterios de graduación de la misma (artículo 31.3 del Reglamento de régimen sancionador).

Esta propuesta de resolución debe ser notificada a los interesados para que en el plazo de 15 días puedan proponer alegaciones, pruebas y presentar los documentos e informaciones que estimen convenientes. En este trámite se asegura la defensa del inculcado ante una eventual calificación jurídica de la conducta distinta o ante la admisibilidad de pruebas que le favorezcan. La Instrucción 9/1998 contempla la posibilidad de que el interesado renuncie al trámite de audiencia, previsión que, sin embargo, no se recoge en el artículo 34 LDGC. A mi juicio, el trámite de audiencia, como derecho subjetivo del interesado a su defensa, puede ser objeto de renuncia pero la instrucción citada no es la norma adecuada para regular este efecto. Por ello, habría que considerar la nulidad de la sanción impuesta sin trámite de audiencia, salvo que de algún modo resulte probado que no se ha producido indefensión para el inculcado.

En el ámbito tributario, además, el trámite de audiencia tiene especial importancia por cuanto que, según aquella Instrucción y la práctica administrativa hasta ahora, era en esta fase en la que el contribuyente debía prestar o no su conformidad o disconformidad con la sanción propuesta. Tal previsión no hacía sino mantener el criterio sos-

Región Insular

tenido hasta la fecha por los órganos de Inspección, según el cual, para obtener la reducción de la sanción que contempla el artículo 82.3 LGT, la conformidad debía prestarse tanto al resultado de la liquidación (cuota e intereses) como a la sanción impuesta. Frente a esta postura, es sabido que la doctrina y también cierta jurisprudencia vienen defendiendo la interpretación del citado precepto (que menciona la conformidad con "la propuesta de regularización que se les formule") en el sentido de admitir la suficiencia de la conformidad respecto del acto de liquidación sin necesidad de alcanzar la propuesta de sanción (ello no sería sino una confesión de culpabilidad). Pues bien, la solución normativa a esta cuestión se ha recogido en el nuevo Reglamento de régimen sancionador. El artículo 21 y el 63.bis.7 del RGI han dispuesto que, si el sujeto manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización de su situación tributaria que se le formule relativa a la cuota tributaria, recargos e intereses de demora, en el plazo habilitado para ello y, en su caso, antes de que se dicte el acto de liquidación correspondiente, la cuantía de la sanción pecuniaria se reducirá en un 30 por 100. Ante todo conviene advertir que, lejos de constituir una ventaja para los obligados tributarios, a partir de ahora, la conformidad con la propuesta de liquidación como legitimadora de la reducción de la sanción va a ser arriesgada. En efecto, como la conformidad se presta respecto del acta, y todavía entonces, no se conoce la sanción que se pueda imponer, prestar dicha conformidad no garantiza (al contrario de lo que sucedía hasta ahora) que realmente la sanción vaya a resultar bonificada y entraña el riesgo, además, de incrementar la sanción finalmente impuesta en un 30 por 100 si se optara por recurrir la liquidación derivada del acta. La posible negociación de la sanción queda, de este modo, mucho más limitada que en la situación anterior.

Por otra parte, debe tenerse presente la posibilidad de una **tramitación abreviada del expediente sancionador** que se ha recogido novedosamente en el artículo 34 del nuevo Reglamento. Tal precepto, en definitiva, permite que la propuesta de imposición de la sanción se incorpore ya al acuerdo de iniciación "cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular" dicha propuesta. De este modo, tras su notificación al interesado y la concesión de un plazo para que alegue, presente las pruebas y documentos que estime oportunos, podrá dictarse la resolución "de acuerdo con dicha propuesta". A mi juicio, este *modus operandi* resulta criticable en muchos sentidos. Primero, porque contiene una presunción de culpabilidad del presunto infractor en la medida en que va a ser discrecionalmente el órgano que inicie el procedimiento el que, si considera que tiene en su poder todas las pruebas de cargo, sin trámite de audiencia y alegaciones, en el propio acuerdo de iniciación ya se va a incluir la propuesta de imposición de la sanción. En segundo lugar, porque prueba de la culpabilidad ya preconstituida, es que esa tramitación abreviada prevé la resolución del expediente "de acuerdo con dicha propuesta". Y en tercer lugar, y sobre todo, porque el citado Reglamento carece de una habilitación legal en las normas tributarias para articular el procedimiento sancionador de ese modo.

E S T U D I O S

d) Resolución.

La resolución del expediente sancionador tendrá en cuenta todas las cuestiones planteadas en el mismo, deberá ser motivada (tanto en la calificación jurídica de la infracción como en la sanción aplicable y en el criterio de graduación utilizado, en su caso), dictada por el órgano competente para imponer la sanción y notificada al interesado con indicación del plazo y órgano de impugnación así como del lugar y plazo para el ingreso de la sanción. Dicha resolución, según el artículo 35.2 del nuevo Reglamento, contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción o infracciones cometidas y de la persona o entidad responsable, así como de la sanción que se impone con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que pueda proceder por la firma en conformidad del acta.

En el ámbito de la Inspección, debe destacarse una importante particularidad en la resolución de los expedientes sancionadores y es que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 63.bis.8 del RGI "con ocasión del trámite de audiencia, el presunto infractor deberá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del expediente sancionador que se le formule, advirtiéndosele que, de no pronunciarse al respecto, se considerará que ha manifestado su disconformidad". Pues bien, esta obligación de prestar la conformidad o disconformidad al expediente sancionador, para empezar, carece de habilitación legal y resulta más que discutible. Las consecuencias de manifestar o no la conformidad con la propuesta de sanción no afectan a su cuantía de la sanción, que podrá estar o no bonificada según se haya prestado conformidad o no con el acta. Los efectos que provoca son únicamente procedimentales y afectan a la posterior tramitación del expediente. Si se firma en conformidad "se entenderá dictada la resolución por el inspector jefe de acuerdo con dicha propuesta, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto, salvo que en el curso de dicho plazo el inspector-jefe rectifique los errores apreciados en la propuesta o la deje sin eficacia y ordene completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses o que, en el curso de tal plazo, dicte resolución expresa confirmando la propuesta de resolución"⁷². Si, por contra, se manifiesta la disconformidad respecto de la propuesta de resolución del expediente sancionador, "el inspector jefe dictará re-

⁷² "En el caso de que el inspector-jefe rectifique la propuesta, se notificará dicha rectificación al interesado dentro del mismo plazo de un mes a contar desde la fecha en que éste manifestó su conformidad con la propuesta originaria, haciendo constar el derecho del interesado a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo adoptado. Transcurrido el plazo de alegaciones sin que éstas se hayan producido o si el contribuyente presta su conformidad a la rectificación realizada por el inspector-jefe, la resolución se considerará dictada por éste, en los términos recogidos en el acuerdo de rectificación, sin necesidad de nueva notificación expresa al efecto",

solución motivada sin perjuicio de que con carácter previo pueda ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses”.

Pues bien, esta complicada tramitación de los expedientes sancionadores por sanciones pecuniarias derivadas de infracciones graves plantea, de principio, los siguientes problemas: a) El atentado que supone desde el punto de vista de la garantía y seguridad jurídica que precisa toda actuación sancionadora, el dictado tácito de la resolución del expediente por el inspector jefe, perentorio además, en cuanto a su resultado durante el plazo de un mes (en el que el citado inspector jefe puede modificar la propuesta) y carente de notificación expresa al interesado como acto de resolución separado e independiente; b) El problema de los plazos concedidos en esta tramitación (uno y tres meses) a los efectos de considerar concluido el procedimiento sancionador, como señala el artículo 34 LDGC, en el plazo de seis meses. Hay que señalar que como el propio Reglamento elude pronunciarse sobre esta cuestión, esto es, sobre cuando se entiende finalizado el expediente sancionador en estos casos, de nuevo serán los Tribunales los que deban interpretar esta laguna normativa; c) La posible consideración como “actuaciones de comprobación e investigación” a los efectos del artículo 29 LDGC y de los doce meses de duración, de esas “actuaciones complementarias” practicadas durante un plazo no superior a tres meses que se contempla en el caso de manifestar la disconformidad con la propuesta de resolución del expediente; d) Por último, esta tramitación final de los expedientes sancionadores confirma nuevamente que en el ámbito tributario y particularmente en el ámbito de la Inspección, si bien formalmente los órganos que instruyen y los que resuelven son aparentemente distintos, en la práctica evidentemente no es así y no va a ser así.

3.3. Duración del procedimiento: plazos y prescripción.

El artículo 34.3. de la LDGC señala que “el plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses”. Nada precisa, sin embargo, acerca de cuando se entiende iniciado el expediente sancionador, de cuando finaliza, de si cabe su interrupción, ni de los efectos que produce el incumplimiento de este plazo. Tampoco está señalado si el procedimiento sancionador debe iniciarse en un plazo determinado respecto de otros procedimientos tributarios, como el de inspección o el de comprobación abreviada que efectúen los órganos de gestión. Ni se menciona nada sobre la posible caducidad del procedimiento o las causas y efectos de la interrupción de ese plazo de seis meses⁷³. El nuevo Reglamento de régimen sancionador ha solucionado sólo algunas de estas cuestiones.

⁷³ Vid., en este sentido, el comentario del artículo 34 LDGC antes de la aprobación del nuevo Reglamento de régimen sancionador SESMA SANCHEZ, “Sanciones: procedimiento”, ob.cit.

E S T U D I O S

En primer lugar, el procedimiento sancionador se entiende iniciado desde la notificación del acuerdo de iniciación al presunto infractor⁷⁴. No obstante, conviene señalar, que respecto de los expedientes sancionadores derivados de actas de inspección, el nuevo artículo 49.2 RGI dispone que si transcurridos los plazos fijados para la tramitación de las actas de conformidad (artículo 60.2) o de disconformidad (artículo 60.4), "no se hubiera ordenado la iniciación de procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos". A mi juicio, la intención del precepto es garantizar la obligatoriedad de iniciar expedientes sancionadores cuando se hayan dictado actas de inspección que hayan puesto de manifiesto irregularidades en la gestión tributaria. Si el acta ha sido de comprobado y conforme, evidentemente, no será necesario la iniciación de expediente sancionador alguno. Sin embargo, el precepto pone de manifiesto nuevamente la estrecha relación y concatenación entre el procedimiento de inspección y el sancionador. Da a entender que el resultado lógico de una inspección es una sanción y que si no se inician los trámites para imponerla, no podrá hacerse, salvo que se acuda a la revisión de actos administrativos. Para el contribuyente, no obstante, supone una cierta seguridad jurídica que quede garantizada la tramitación sucesiva de las actas de inspección y de los expedientes sancionadores sin que medie tiempo entre uno y otro. Al mismo tiempo, conviene advertir del cuidado que habrán de poner los órganos de la inspección en iniciar la tramitación de los expedientes sancionadores so pena de no poder hacerlo sin acudir antes a los procedimientos de revisión de oficio. Por otro lado, la iniciación de un procedimiento sancionador interrumpirá, a mi juicio, la prescripción del derecho a liquidar y a sancionar.

El Reglamento, no ha fijado, sin embargo, cuando se entiende finalizado el procedimiento y la cuestión es fundamental, precisamente, a los efectos de computar su plazo máximo de duración de seis meses, su posible caducidad, suspensión e interrupción. Pues bien, con carácter general, el procedimiento finalizará con la notificación de la resolución motivada al sujeto infractor. Sin embargo, tratándose de expedientes sancionadores que sean resultado de una actividad inspectora, el nuevo artículo 63.bis.8 del RGI plantea diversos problemas. Como señalamos anteriormente, según dicho precepto, cuando el sujeto reciba durante el trámite de audiencia la propuesta de resolución del expediente deberá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con el mismo, y si no lo hace, se entenderá que ha manifestado su disconformidad. Si se muestra conforme, "se entenderá dictada la resolución por el inspector jefe de acuerdo con dicha propuesta por el transcurso del plazo de un mes a contar desde la fecha en que dicha conformidad se manifestó sin necesidad de notificación expresa al efecto". Ahora bien, como durante ese mes, el inspector jefe tiene la posibilidad de mo-

⁷⁴ Así lo señala el artículo 36.1 del Reglamento y así lo habíamos puesto de manifiesto con anterioridad. Habrá que precisar, no obstante, si el acuerdo de iniciación puede acumularse con la notificación de una liquidación o de un acta o diligencia a los efectos del cómputo.

Beatriz Sagumi Sánchez

dificar errores del expediente u ordenar nuevas actuaciones por un plazo no superior a tres meses, hasta que no haya transcurrido aquel mes no podrá considerarse finalizado el expediente sancionador. Si durante el mismo el inspector modifica la propuesta de sanción u ordena nuevas actuaciones, el procedimiento sancionador no finalizará hasta la definitiva resolución del mismo debidamente notificada al sujeto infractor. En caso de disconformidad, en cambio, el procedimiento terminará con una resolución motivada sin perjuicio de que con carácter previo puedan ordenarse nuevas actuaciones a practicar durante un plazo no superior a tres meses. En este supuesto, no existe aquel mes de incertidumbre acerca de la definitiva resolución del procedimiento sancionador. Sólo si con carácter previo, entiendo que al dictado de la resolución definitiva, se acuerdan nuevas actuaciones, el procedimiento sancionador podrá dilatarse hasta tres meses más.

Desde luego, el Reglamento podía haber sido más explícito a los efectos de señalar el fin del procedimiento. Particularmente creo que esta omisión ha sido deliberada en el sentido de conseguir, por la vía de esa tramitación de los expediente sancionadores y de actuaciones complementarias, una prórroga del plazo general de seis meses para la completa resolución. En cualquier caso, debe quedar claro que entre el inicio y la finalización del procedimiento sancionador (con la notificación de la resolución o el transcurso de un mes desde que se hubiera prestado la conformidad con el expediente siempre que este no se haya rectificado o se insten nuevas actuaciones) no pueden transcurrir más de seis meses. Debe advertirse igualmente que el Reglamento tampoco ha relacionado esas "actuaciones complementarias" previas a la resolución del expediente con la duración de doce meses de las actuaciones de comprobación e investigación (artículo 29 LDGC), aunque, en principio, cabe pensar que aquellas sólo podrán ser las propias del ámbito sancionador (nueva proposición de pruebas, nuevas alegaciones...) pero en ningún caso podrán legitimar una nueva actuación comprobadora inquisitiva por parte de los órganos sancionadores.

En todo caso, debe criticarse esa posibilidad de finalizar el procedimiento sancionador sin una expresa resolución definitiva de la sanción debidamente notificada al sujeto infractor. Esta forma de proceder atenta contra el derecho de los contribuyentes consagrado en el artículo 13 LDGC. Una de las principales garantías de la potestad sancionadora debe ser la seguridad jurídica y, en este caso, es evidente que no la misma no existe cuando hay un plazo de incertidumbre de un mes para que se entienda finalizado el procedimiento, cuando no va a existir resolución expresa y motivada del expediente y cuando además, existe el riesgo de un silencio administrativo (por ejemplo, si ordenadas aquellas actuaciones complementarias transcurren tres meses sin resolución expresa) que, a mi juicio, en ningún caso debiera admitirse como forma de terminación de un procedimiento sancionador. Por ello, por falta de resolución expresa y motivada de la resolución del expediente sancionador, podrán atacarse, a mi juicio, invocando el artículo 13 LDGC, gran parte de las sanciones impuestas.

Es posible, que aquel plazo de seis meses no se cumpla, bien por inactividad de la Administración, por actuaciones del sujeto infractor o por otros motivos. En el primer

E S T U D I O S

caso, si el expediente no se resuelve en dicho plazo el Reglamento de régimen sancionador contempla la caducidad del procedimiento y el posterior archivo de las actuaciones⁷⁵. Defender la caducidad (como hiciera la SAN de 25 de febrero de 1997, aplicando el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, en lugar del artículo 105.2 LGT⁷⁶) supone el archivo de las actuaciones, sin perjuicio de la posterior incoación del expediente sancionador dentro del plazo general de prescripción de la acción para imponer la sanción. La caducidad del procedimiento no habría interrumpido en este caso la prescripción del derecho a sancionar (artículo 92.3 LRJAP-PAC).

Ahora bien, el Reglamento se cuida bien en precisar que el plazo de seis meses de resolución del expediente sancionador "se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento" por remisión del expediente al orden penal cuando la Administración tributaria hubiera estimase que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública (artículo 36 en relación con el artículo 5 del Reglamento). Del tenor de aquel precepto se deduce claramente una generosa interpretación de los motivos de interrupción de la duración del procedimiento sancionador que impedirían su caducidad. La amplitud de la expresión "dilaciones en la tramitación imputables a los interesados" pretende que tanto dilaciones imputables a la Administración como a los sujetos contribuyentes, propias de la tramitación del procedimiento sancionador, interrumpan el plazo de duración de seis meses. En tales casos, hay que suponer porque el Reglamento no lo aclara, que el procedimiento sancionador podría dilatarse el tiempo necesario hasta su finalización. Pues bien, tal interpretación, desde luego, debe ser corregida. No es posible que dilaciones debidas a la propia tramitación del expediente sean causa de su interrupción porque afirmar esto es tanto como señalar que cualquier exceso o retraso en alguna de las fases procedimentales ya interrumpe el plazo máximo de resolución. La ambigüedad de este precepto favorece una duración indefinida del pro-

⁷⁵ El Reglamento no señala, sin embargo, a diferencia de las normas administrativas, que con posterioridad a la finalización de dicho plazo, y sin que sea una prórroga mensual del mismo, la Administración dispondrá de un plazo de 30 días para archivar las actuaciones, bien de oficio bien a instancia del interesado (artículo 43.4 LRJAP-PAC).

⁷⁶ También ha resuelto la aplicación de este régimen la STSJ de Valencia de 17 de noviembre de 1997 pronunciándose, incluso, sobre la correcta interpretación del plazo de 30 días establecido en el artículo 20.6 del RD de 1993 que desarrolla la potestad sancionadora administrativa. Con más reservas, sin embargo, diferenciando la caducidad del procedimiento para comprobar y del plazo para dictar resolución, en el ámbito de la inspección se ha pronunciado más recientemente la SAN de 5 de marzo de 1998.

A mi juicio, a pesar del dictado del artículo 105.2 de la LGT que dispone que "la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja", tratándose de un procedimiento sancionador, sostener su vigencia indefinida supone una grave lesión para el interés y seguridad jurídica del presunto infractor carente de justificación. No es admisible que la inobservancia del plazo para sancionar, por causas imputables a la Administración, solo permita reclamar en queja al presunto infractor.

Resolución de la Sala IV

cedimiento sancionadora en perjuicio de la celeridad y seguridad jurídica que resultan exigibles tratándose de una pretensión sancionadora. Por ello, en mi opinión, lo que procede es una interpretación restringida de tal motivo de interrupción, en línea con la regla general que se recoge en el artículo 23.1 LDGC, relativo a la interrupción del plazo de resolución de los procedimientos tributarios “por causas no imputables a la propia Administración”. Lo deseable, por supuesto, es que hubiera sido la propia normativa la que determinara con mayor precisión los motivos de interrupción en vez de dejar en manos de los tribunales su interpretación tal y como ha sucedido, por ejemplo, con la interrupción de la actividad de inspección y comprobación. Es más, sería preciso una expresa regulación normativa de los motivos de interrupción justificados y aquellos otros injustificados que no actuarían como tales a los efectos de suspender el plazo de duración del procedimiento.

Tampoco queda actualmente resuelto qué efectos produce la interrupción injustificada de un procedimiento inspector respecto del procedimiento sancionador. Esto es, ¿en los casos de interrupción injustificada del procedimiento inspector se interrumpe o no el plazo para imponer una sanción tributaria?. A mi juicio, si tal interrupción injustificada no afecta al cómputo de la prescripción del derecho a liquidar, tampoco podrá afectar al cómputo de la acción para imponer sanciones. Sería absurdo, por lo demás, imponer una sanción respecto de una deuda tributaria prescrita. La aclaración normativa debe hacerse, en todo caso, para evitar que la separación procedimental provoque también una completa separación de las prescripciones sin efectos entre los procedimientos liquidadores, comprobadores y el sancionador.

Ningún problema existirá, en cambio y en mi opinión, en admitir la prescripción del derecho a sancionar sin que haya prescrito el derecho a liquidar, ya que el cómputo de la prescripción en el primer caso opera desde que se cometió la infracción (no desde que se haya iniciado el expediente de comprobación o se haya detectado la infracción por los órganos de comprobación) y en el segundo desde que haya finalizado el plazo para presentar la declaración, en el caso de deudas liquidadas o desde que haya finalizado el plazo de pago voluntario para las deudas autoliquidadas.

Por último, conviene advertir de la particularidad de la prescripción de la acción para imponer sanciones no pecuniarias. Para estos casos, el nuevo artículo 63.4 RGI dispone que “la iniciación del expediente de imposición de las sanciones no pecuniarias se realizará, en su caso, una vez que haya adquirido firmeza la resolución del expediente administrativo del que se derive aquél”. Por ello, la prescripción de la acción para imponer estas sanciones, según el artículo 36.2 “se interrumpirá por cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente a imponer las sanciones pecuniarias de las que aquellas traigan causa”. Este motivo de interrupción, si bien no tiene una regulación expresa en el artículo 66 LGT, cabría admitirse como desarrollo reglamentario de su apartado a). Sin embargo, sería mejor que, antes de practicar una interpretación extensiva, el citado precepto se actualizara para incluir diferenciadamente, junto a las acciones administrativas conducentes al reconoci-

E S T U D I O S

miento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible, la acción para imponer tanto sanciones pecuniarias como no pecuniarias dada la independencia procedimental actual del procedimiento sancionador.

4. RELACIONES ENTRE EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y OTROS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

El artículo 34 LDGC, dada su parquedad, no presta atención alguna a las relaciones entre el procedimiento sancionador y otros procedimientos tributarios. El nuevo Reglamento de régimen sancionador tampoco lo hace, salvo alguna particularidad que se deduce indirectamente de la modificación de los preceptos del RGI. En efecto, aquel precepto únicamente señala la independencia del expediente respecto del utilizado para la comprobación e investigación de la situación tributaria del infractor, esto es, de los procedimientos de comprobación⁷⁷. Hubiera sido más acertado, a mi juicio, la debida separación de los procedimientos tributarios generalmente admitidos, esto es, gestión, inspección y recaudación. Además, como hemos señalado durante todo el trabajo, la separación procedimental que consagra aquel precepto es, en todo caso, débil. El artículo 34 LDGC se limita a señalar la incoación de un expediente separado para la imposición de sanciones tributarias, pero realmente no separa e identifica debidamente ese procedimiento sancionador (no exige, por ejemplo, que se diferencie una fase instructora y una resolutoria) ni tampoco exige una separación orgánica respecto de los órganos que practiquen esa comprobación e investigación (de hecho, como vimos, lo que permite la norma reglamentaria es que generalmente el órgano que ha practicado la comprobación sea el mismo que ha llevado a cabo la instrucción y tramitación del expediente sancionador). Es más, formalmente separa el procedimiento sancionador de las actuaciones comprobadoras pero seguidamente permite la incorporación de datos, pruebas o circunstancias deducidos de otros procedimientos comprobadores al expediente sancionador y permite, además, la acumulación del recurso contra el acto de imposición de la sanción junto con el recurso contra la liquidación (artículo 34.4). La separación e independencia del procedimiento sancionador que se ha consagrado ha sido, por ello, muy limitada y deja sin resolver muchas cuestiones de relaciones interprocedimentales que ya han sido comentadas. No obstante, conviene señalar sistemáticamente cuales son los puntos más conflictivos de las relaciones entre los procedimientos de inspección y gestión y el sancionador.

Con relación al procedimiento de inspección, los aspectos más controvertidos son, en mi opinión, los siguientes: la identidad entre el actuario y el instructor del ex-

⁷⁷ Al menos el precepto mejora la situación del artículo 81.2 LGT que únicamente separa el expediente sancionador del "instruido para regularizar la situación tributaria del sujeto infractor e imponer las multas correspondientes".

pediente sancionador (a los efectos, por ejemplo, de la imparcialidad y objetividad de la sanción impuesta o de la valoración de las pruebas de cargo que ya se hubieran obtenido en el procedimiento inspector); la obligación de incoar un expediente sancionador por cada acta de inspección (en principio no de diligencia) y, en caso contrario, la obligación de hacer constar en el acta la ausencia de motivos para su incoación; la incorporación de las pruebas obtenidas en el procedimiento inspector y el valor probatorio de las actas y diligencias en el procedimiento sancionador; la posible tramitación simultánea de ambos procedimientos a los efectos, por ejemplo, de que las actuaciones iniciadas en uno puedan interrumpir o afectar al otro; por último, la posibilidad de que aquellas "actuaciones complementarias" que pueda ordenar el inspector-jefe antes de resolver el procedimiento sancionador puedan considerarse, a su vez, actuaciones de comprobación e investigación.

Las relaciones entre el procedimiento sancionador y los procedimientos de gestión son igualmente conflictivas. El hecho de que no exista un reglamento de gestión, que actuaciones como la comprobación formal o abreviada carezcan de un plazo para su ejercicio (frente a las actuaciones comprobadoras de los órganos de inspección), que no estén regulados debidamente los motivos de interrupción del procedimiento de gestión, que el procedimiento de gestión tenga carácter masivo y que en el mismo, se detecten infracciones fácilmente constatables, obliga a tener en consideración ciertas particularidades en la tramitación de los expedientes sancionadores, a los efectos, por ejemplo, de su tramitación simplificada.

