

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

**ANÁLISIS PRÁCTICO DE LA UTILIZACIÓN ABUSIVA POR
PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN DE LAS DIFERENTES
FIGURAS JURÍDICAS***

Antonio Velasco Garrido

Abogado

Miembro de la AEDAF

Índice

- 1. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.**
- 2. EL ABUSO DE LA POTESTAD SANCIONADORA**
- 3. LOS MORTIFICANTES EMBARGOS**
- 4. LOS REGISTROS DOMICILIARIOS**
- 5. CONCLUSIONES**
- 6. MENSAJE A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

* Ponencia desarrollada en la jornada de clausura de las VIII Jornadas de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Delegación CatalanoBalear, el día 24 de octubre de 1998

E S T U D I O S

1. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Cuando el 12 de julio de 1995 nos reuníamos en el entrañable salón de actos del Colegio de Abogados de Barcelona para comentar la que muy pronto sería ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, los Ponentes que entonces intervinimos en el acto mostramos abiertamente nuestro recelo sobre la utilización que los órganos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria iban a hacer en el futuro de los artículos 23, 24 y 25 de la ley, pues bastaba con haber seguido con un poco de interés la gestación de la reforma para comprender que la Inspección Tributaria no iba a renunciar fácilmente a tener en sus manos un instrumento que le sirviera de excusa para desbaratar toda estrategia tributaria que no condujera al peor de los resultados liquidatorios posibles⁽¹⁾.

Yo mismo advertía: “negocio indirecto, simulación parcial o total del negocio jurídico, falta de causa, abuso de formas jurídicas, serán las cantinelas que, con el telón de fondo de las sanciones, oiremos a los órganos de la Inspección de los Tributos cuando los contribuyentes optativamente, aunque sea con transparencia total, hayan acudido a las formas contractuales que, con la ley en la mano, más les convengan”.

Y así fue porque el ejercicio de adivinación era fácil y el errar prácticamente imposible. Ahora que la ley 25/1995 le cerraba la puerta a la calificación de los negocios jurídicos por el resultado económico, situando el apartado 3 del artículo 25 en el lugar correspondiente al hecho imponible, tendría que encontrar el sucedáneo que le permitiera seguir en su línea de rechazar la economía de opción.

Desde la creación de la Agencia Tributaria por la ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, ya fuera porque la Inspección Tributaria sintió sobre sus espaldas la responsabilidad de la recaudación, ya fuera por la manera de vincular el premio de sus esfuerzos al monto de las actas levantadas, o ya fuera tal vez por ambas cosas, lo cierto es que aprovechando la existencia de conductas aisladas de rechazable insolidaridad tributaria, muy bien orquestadas ante los medios de comunicación, la Agencia Tributaria se dedicó a no dejar títere con cabeza, dando el mismo tratamiento a las planificaciones fiscales hechas a la luz del día, basadas en la hábil utilización del Derecho, que a las burdas ingenierías generadoras de dinero negro a través de situar las plusvalías en paraísos fiscales o en interpuestos testaferros que en un abrir y cerrar de ojos eran capaces de vender en mil lo que horas antes habían adquirido en cien.

⁽¹⁾ El acto había sido organizado por el Colegio de Abogados de Barcelona en colaboración con MUNDO FISCAL. Fueron Ponentes conmigo José Arias Velasco; José Cros Garrido; José Juan Ferreiro Lapatza, Enrique Martínez Robles, a la sazón Secretario de Estado de Hacienda, y Rafael de Mendizábal Allende.

Antonio Velasco Garrido

Para combatir las primeras (las segundas se caían por su propio peso) la pujante Agencia Tributaria empleó el apartado 3 del artículo 25 de la Ley General Tributaria, entonces mal ubicado entre las normas de interpretación, como un instrumento de recalificación de negocios jurídicos productores de hechos imposables claramente tipificados en las leyes propias de cada tributo⁽²⁾.

Nada le importaba que, por ejemplo, la ley del IRPF estableciera un determinado tratamiento para las enajenaciones de los derechos de suscripción preferente. Para la Inspección Tributaria, como quiera que económicamente igual da vender acciones que vender derechos de suscripción, porque ambas formas producen el efecto indirecto de reducir la participación accionarial en la sociedad, al amparo de ese redescubierto artículo 25.3 de la LGT se hizo tributar a las ventas de los derechos de suscripción por las normas aplicables a los incrementos de patrimonio generados por transmisión de acciones y además, claro, con aplicación de intimidatorias sanciones de hasta el ciento cincuenta por ciento de la cuota.

En realidad lo que sucedía es que teniendo la Administración Tributaria por proscriba la economía de opción, no quiso combatirla nunca por el mecanismo del expediente de fraude de ley, que es el instrumento natural a emplear para corregir los efectos de los negocios jurídicos planificados que, por su sofisticación, desborden presumiblemente los límites de aquélla.

Por un lado, la prepotente Administración Tributaria no estaba dispuesta a acudir al expediente especial de declaración de fraude a la ley; quería naturalmente algo más sencillo que el tener que fajarse con el sujeto pasivo en tan difícil escenario, bajo las garantías de un proceso judicial inspirado en los principios de la contradicción, para demostrar que el sujeto pasivo había querido eludir las normas.

Por otro, al no permitir la ley sancionar las conductas constitutivas de fraude de ley, el artículo 24 de LGT⁽³⁾ que lo regulaba no le pareció nunca un arma suficientemente arrojadiza a la hora de proponer al contribuyente la regularización de la situación fiscal, pues, como es fácil comprender, ningún contribuyente renunciaría a defender ante los tribunales que su actitud tenía encaje en la economía de opción y no en el fraude de ley.

⁽²⁾ Regulado en el artículo 24 de la LGT de 1963 fue tardíamente desarrollado por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, finalmente derogado por el Real Decreto 803/1993, por lo que hoy no existe desarrollo reglamentario del fraude de ley

⁽³⁾ En el texto de 1.963 el artículo 25 estaba incluido en el Capítulo II del Título I, en la Sección 2ª. Interpretación.

E S T U D I O S

Por estas razones los órganos de la Inspección Tributaria orillaron deplorablemente de manera sistemática el empleo del artículo 24 de la LGT para sustituirlo, torticera-mente, por el 25.3, aprovechando como antes decíamos su no muy feliz redacción y, sobre todo, que en su aplicación la ley no prohibía expresamente la imposición de san-ciones, erigiéndose éstas en el irresistible instrumento de convicción.

Y la verdad es que ha sido una pena, porque ante el flagrante olvido del artículo 24 LGT, han sido prácticamente inexistentes los casos de fraude de ley planteados ante los tribunales de justicia; algunos esporádicamente se produjeron pero en el fondo los supuestos planteados encajaban mejor en los parámetros jurídicos de la simulación que en los del fraude de ley propiamente dicho.

Y digo que es una pena que no se haya podido perfilar a través de la jurisprudencia el alcance de la economía de opción porque la especial naturaleza del Derecho Tri-butario hace que las alternativas ante el pago de los tributos se muevan entre dos prin-cipios básicos en cierto modo contradictorios :

El interés general recaudatorio, como bien general a proteger en el Estado de De-recho, aconseja reducir las prácticas elusorias a través de las economías de opción.

Pero también, la falta de sistemática jurídica con que se redactan las leyes tribu-tarias, cada vez más ostensiblemente apartadas de los principios generales del Derecho, configurando las obligaciones tributarias de manera casuística, hace que bajo esta con-cepción de los hechos imponible tengan sentido las planificaciones que, utilizando las diversas maneras que el Derecho ofrece para a hacer las cosas, eviten el caer en los ac-tos o negocios que peor estén tratados.

Así, si la ley del IRPF, por torpeza o porque simplemente así lo ha querido el le-gislador, establece dos maneras distintas de gravar los incrementos de patrimonio para las transmisiones onerosas y lucrativas, es lógico que antes de donarse un bien cual-quiera, donante y donatario estudien el camino a seguir :

- a) Hacer la donación sin más, o
- b) Donar el importe del dinero y acto seguido formalizar la compraventa.

Este caso sería de pura economía de opción, en absoluto merecedor de reproche legal de clase alguna, porque tan natural sería hacer lo primero como lo segundo y por-que en modo alguno se produce ni abuso del Derecho ni desnaturalización de las fun-ciones que a la donación y a la compraventa les atribuye el ordenamiento jurídico.

Sin embargo otros casos más rebuscados incidirían probablemente en fraude de ley.

Llegado a este punto voy a recordar, aunque sea de manera breve, lo que se en-tiende en el Derecho Tributario por economía de opción, fraude de ley, causa, simula-

Dr. en. Velasco Cordero

ción y negocio indirecto, para luego ver de que forma tan improcedente los ha entendido y aplicado la Administración Tributaria, antes bajo la excusa de la calificación por el resultado económico y hoy, después de la ley 25/1995, bajo la de la existencia de simulación o de falta de causa contractual.

La economía de opción

Se entiende por economía de opción la elección, entre varias alternativas, de la más conveniente desde el punto de vista fiscal. Dada la naturaleza del Derecho Tributario, cuyos hechos impositivos están determinados por la ley de manera extraordinariamente particularizada, la distinta manera de hacer las cosas puede tener una importancia decisiva a la hora de soportar el gravamen.

Si una finalidad puede obtenerse por varias vías, es decir, mediante la elección alternativa de una u otra figura jurídica, es válido (no sólo válido, sino obligado para cualquier buen administrador de un patrimonio) acudir a aquella que le sea más favorable.

Son notas de la economía de opción :

1ª) Que se eluda, es decir, que se esquive un tributo.

2ª) Que el negocio jurídico elegido además de ser lícito produzca unos efectos determinados por la ley fiscal. (Norma de cobertura).

3ª) Que el negocio jurídico realizado sea el querido por las partes. Es decir, que no se produzca una contradicción entre lo interiormente querido por las partes y lo externamente realizado.

4ª) Finalmente, que el negocio jurídico elegido sea acorde con el fin perseguido.

Fraude de ley

Fronterizo con la economía de opción se halla el fraude de ley. Dejando a un lado definiciones, diremos que las notas 1ª; 2ª y 3ª apuntadas en la economía de opción son también propias del fraude de ley, por cuanto :

- Con el fraude de ley se esquiva un tributo.
- El negocio elegido está apoyado en una norma.
- El negocio realizado es el verdaderamente querido. No encubre a otro que sería el querido, no; el querido es simplemente el realizado.

Es, pues, en la nota 4ª en donde hay que encontrar la diferencia entre el fraude de ley y la economía de opción. Si el negocio realizado, siendo lícito, es el querido por las

E S T U D I O S

partes pero atenta contra el orden natural del Derecho; o produce un abuso de las instituciones o una intolerable tergiversación del orden jurídico, en ese caso se produce la reacción del Derecho para reconducir los negocios jurídicos elegidos a los hechos impositivos previstos para la normalidad.

La economía de opción es la reacción natural del contribuyente ante las incoherencias del ordenamiento tributario; el fraude de ley por el contrario implica un exceso de retorcimiento de las cosas para eludir los efectos de una ley básicamente bien hecha.

En resumen, mientras de la economía de opción diríamos que es lícita y siempre aconsejable, del fraude de ley decimos que el interés recaudatorio lo combate, pero no es reprochable en tanto en cuanto se da bajo el supuesto de hacerse las cosas con transparencia, o sea, sin nada que ocultar a la Hacienda Pública. Por eso el Derecho Tributario corrige los negocios jurídicos efectuados en fraude de ley pero no sanciona a quien en ellos incurre.

La causa

La causa, juntamente con el consentimiento y el objeto, es un elemento esencial del contrato.

“La causa es el fin contractual que se persigue, no los motivos que impulsan a cada parte” (T.S., Sentencia de 31 de enero de 1.991). “La causa se determina por móviles de trascendencia jurídica” (Sentencia 30-12-1985). “Se debe distinguir entre la causa contractual, de carácter objetivo, y los móviles subjetivos que impulsan al contratante” (Sentencia de 3-2-1981).

La causa tiene, pues, carácter objetivo; es la razón, el fin que persiguen las partes: prestar dinero para percibir un interés; vender algo para obtener el precio.

En una ampliación de capital, la causa es el desembolso del capital a cambio de recibir participaciones sociales. Dar entrada a través de la ampliación del capital a un nuevo socio sería una circunstancia ajena a la causa.

No obstante, el negocio formalmente elegido debe ser el adecuado al fin perseguido.

Negocio indirecto

Llama la doctrina negocios indirectos a aquéllos de que se sirven los contratantes para lograr unos fines distintos de los que le son propios. O dicho en otros términos, aquéllos cuya causa es manipulada por los contratantes con el fin de obtener un fin distinto de aquél para el que normalmente fueron concebidos por el ordenamiento, de tal suerte que se produce una discordancia al sacárseles de su normal contexto.

Artículo 1615 (Contenido)

Puesto que en la aplicación práctica del Derecho Tributario el negocio indirecto sólo sería concebible en el deseo de evitar algún tributo, el negocio indirecto es tan fronterizo con el fraude de ley que bien podría confundirse con él. Pero como apunta Tulio Rosembuj aún sospechando la vecindad de ambas figuras, sería arbitrario deducir que todo negocio indirecto debe entenderse realizado en fraude de ley.

Si el negocio indirecto es el verdaderamente querido por las partes porque el objetivo final o fin perseguido puede obtenerse apoyándose en el tipo contractual elegido, es obvio que en tanto no exista otra cosa que el forzamiento de la causa, el negocio indirecto no podría ser atacado más que por vía del expediente del fraude de ley.

Como en el negocio indirecto la forma elegida es querida en realidad más por el resultado que por la forma contractual en sí misma, la propensión a la artificialidad puede llegar al extremo de ahogar la causa, como ocurre en determinados contratos que, llamándose de seguro, carecen de causa por falta de traslación del riesgo del asegurado al asegurador. Nos encontraríamos ante un supuesto de contrato anómalo, cuya calificación tiene que hacerse, a falta de causa formal, interpretando la relación económica subyacente.

La simulación

La esencia de la simulación jurídica es fácil de entender. Es la contradicción entre lo que se hace realmente y lo que se aparenta hacer.

La simulación implica necesariamente la existencia de dos contratos: uno que se da a conocer frente a terceros y otro que se mantiene oculto. Uno que se pone sobre la mesa y otro, contradictorio con éste, guardado celosamente en el cajón.

Llama a este último la doctrina documento de contradeciaración dirigido a quitar validez a la declaración exteriorizada.

Como es imposible saber lo que pasa por la mente humana, no cabe planteamiento alguno de un litigio sobre simulación contractual si quien la denuncia no aporta el contrato real ocultado (la contradeciaración). De ahí que los civilistas mantengan la tesis de que la prueba del contrato simulado es esencial para prosperar la pretensión de simulación.

Tachar de simulado un negocio jurídico por obedecer a razones de conveniencia fiscal es un gravísimo error, porque el negocio jurídico motivado por razones de conveniencia fiscal puede estar tan dotado de realidad como el que obedece a cualesquiera otras motivaciones.

La simulación nada tiene que ver, pues, con la conveniencia fiscal. Si lo hecho por razones de conveniencia fiscal se hace de verdad es burdo querer atacarlo por vía de la simulación.

E S T U D I O S

De nuevo descendemos al ejemplo.

Si el sujeto A es dueño de las acciones de una sociedad que posee un inmueble y el sujeto B desea adquirirlo, pueden concertar sus voluntades de esta manera:

Abstenerse de vender el inmueble y vender en su lugar las acciones de la sociedad. Aunque la razón de la compra de las acciones se sustente en la existencia del inmueble, la venta no sería simulada puesto que la compra de las acciones es lo que en definitiva quieren pactar y pactan los contratantes. Y esto es así aunque el valor de las acciones se establezca en función del valor del inmueble; y seguirá siendo así aún a pesar de que en la escritura de compraventa de las acciones el vendedor responda por evicción y saneamiento del inmueble y se establezcan las cláusulas y condiciones resolutorias o indemnizatorias que crean oportunas en orden a las vicisitudes que pudieran aquejar al inmueble en cuestión.

Pudiera suceder sin embargo que los sujetos del ejemplo hubieran convenido realmente la compraventa del inmueble y, no obstante ello, en evitación del pago de los tributos que graven ese contrato, y a los solos efectos de engañar a la Hacienda Pública, exterioricen su voluntad de forma distinta, vendiendo las acciones. De esta forma se suscribirían dos documentos distintos, uno, el verdadero, referente a la compra del inmueble que mantendrán oculto, y otro, el exteriorizado, en contradicción con aquél, que produciría tan sólo unos efectos aparentes.

La diferencia es clara, en el primer caso estaríamos como mucho en presencia de un negocio indirecto, en tanto que el segundo, descubierto que fuera el contrato mantenido oculto, quedaría sin efectos el preparado ficticiamente de compraventa de las acciones (simulación parcial).

Todas estas figuras no lo entiende de esta forma la Inspección Tributaria que confunde, repitámoslo una vez más, la conveniencia tributaria con la simulación; la búsqueda del ahorro fiscal con la falta o ilicitud de la causa.

Vamos a verlo a través de las actas que levantó en los últimos tiempos.

Tal vez el caso más significativo lo hallamos en la no aceptación de la normativa aplicable a las ventas de derechos de suscripción efectuadas con anterioridad al Real Decreto Ley 1/1989, de 22 de marzo, que modificó el régimen establecido en la ley 44/1978 reguladora del IRPF, especialmente cuando la ampliación de capital tenía lugar en una sociedad tenedora de las acciones de carácter patrimonial. Para la Inspección, como la operación societaria de aumento de capital no podría obedecer más que al ilícito plan de realizar la venta de derechos de suscripción en lugar de realizar la venta de las acciones, que sería lo más sencillo y lógico, la planificación fiscal podría ser desmantelada aplicando los criterios del resultado económico, negación de la causa y simulación.

Antonio Velasco Garrido

En balde se le podía argumentar que respecto a la falta o no de causa de la ampliación de capital, hay que dejar a un lado los motivos que llevan a los socios a hacerla; que la causa en el aumento de capital se halla en la aportación de recursos dinerarios a la sociedad a cambio de suscribir acciones o participaciones de la misma y que, cumplidos los requisitos del desembolso, elevación a públicos de los acuerdos sociales e inscripción en el Registro Mercantil, la ampliación de capital queda perfeccionada, sin que ante el Registro Mercantil tenga en absoluto que acreditarse la razonabilidad de ese hacer societario. No entenderlo así es tanto como negar la licitud de la causa a las constituciones y aumentos de capital de las sociedades de mera tenencia de bienes.

Respecto a la tacha de simulación, tampoco valía para nada decirle que la simulación sólo existiría si las operaciones societarias que comportan el aumento de capital, desde la convocatoria de la Junta General de socios hasta la inscripción de la escritura en el Registro Mercantil, pasando por la publicación de los anuncios, se hubieran hecho de manera artificial, fingidamente, dándoles apariencia externa pero sin dotarlas de realidad.

Otro caso que merece ser citado es el de la adquisición y posterior venta de títulos de la Deuda de la República de Austria. Según el Convenio de Doble Imposición suscrito entre el Estado español y la República Federal de Austria, los intereses de los títulos son gravados por el Estado emisor de la deuda, correspondiendo a este segundo Estado la potestad impositiva sobre los intereses ofrecidos en el contrato de suscripción. La República Federal de Austria dentro de sus potestades decidió, por razones de contenido teleológico, dejar exentos de tributación a los intereses.

La compra de los títulos con cupón pendiente de vencimiento generarían, dado el carácter de renta fija de la inversión, una minusvalía cercana al interés obtenido, si tras el "corte" del cupón se decidiera el comprador a enajenarlos. Tributariamente, contemplando de una manera integrativa los preceptos de la ley interna española con el Tratado de Doble Imposición, el resultado liquidatorio sería el siguiente :

a) En cuanto a los intereses, no se tendría que tributar ni en España, porque el Tratado no le reconocía potestad impositiva al Estado español sobre ellos, ni en Austria, porque allí estarían exentos.

b) La operación de compra y posterior venta de los títulos originaria sin embargo una disminución patrimonial en España, compensable con otros incrementos de patrimonio, según establece el artículo 62.2 de la ley 18/1991 de 6 de junio.

Este resultado lesivo para los intereses recaudatorios del Estado español no fue aceptado por la Agencia Tributaria, que en lugar de limitarse a advertir de la "brecha" a las autoridades estatales para que procuraran la modificación del Tratado, como efectivamente así se hizo (BOE 12 de junio de 1996), decidió hacer justicia por su cuenta, levantado las correspondientes actas en base, cómo no :

E S T U D I O S

1º) Inexistencia de causa. La operación de compraventa de los Bonos del Estado austríaco no se entendería si no fuera con el fin de obtener indirectamente una minusvalía;

2º) Simulación. Pues si la operación se efectuaba a crédito, la ausencia de desembolso sería la prueba inequívoca del fingimiento ; y

3º) Siendo la inversión en la Deuda Pública una simple pantalla para obtener la disminución patrimonial, este efecto indirecto de la inversión, consistente en la generación de la minusvalía, podría ser objeto de remoción aplicando el artículo 25.3 de la LGT que permite -sostiene- recalificar los hechos imponible en función del resultado económico logrado, o sea por la finalidad última perseguida.

El “picoteo” argumental de la Inspección Tributaria no hay que perderlo de vista. Un poco de negación de la causa no va mal (en términos financieros la inversión no se explica). Otro poco de simulación tampoco va mal (si la operación se financia a crédito no hay desembolso y por tanto sacándole punta al lápiz puede deducirse que es simulada). Finalmente, la apelación a los principios de solidaridad social quebrantados, y al artículo 31 de la Constitución, que nos obliga a todos a contribuir al soporte de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, es el aderezo definitivo, porque, reconozcámoslo, es una musiquilla que le sonará muy bien a quien no entienda mucho de hechos imponibles.

Generalizada en la Inspección de los Tributos la tesis de la negación de la causa a los negocios jurídicos celebrados entre sujetos pasivos por razones de conveniencia fiscal, las sociedades vinculadas empiezan a ofrecer una cantera inagotable de actas que ya se van poniendo en marcha.

- Entre sociedades vinculadas que no tributan en régimen de grupo consolidado, rechazando las minusvalías generadas por operaciones realizadas entre ellas.

- Entre sociedades vinculadas, que presentan sus balances y cuentas de resultados bajo el régimen de consolidación, negado el derecho a la deducción del IVA a las sociedades receptoras de las entregas y servicios, a pesar de que, naturalmente, el IVA repercutido haya sido puntualmente ingresado al Tesoro por la sociedad repercutidora, porque en cuanto a ésta (sólo en cuanto a ésta), según la teoría de los actos propios su declaración hace prueba contra ella.

Vale la pena por su indiscutible claridad que nos detengamos en el análisis de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997, siendo ponente de la misma la magistrada Sra. Salvo Tambo. El tema de fondo ventilado en este recurso consistía en determinar la verdadera naturaleza jurídica de ciertos contratos de seguro sobre la vida celebrados entre una entidad aseguradora; un Banco, como tenedor del seguro, y los clientes de éste como beneficiarios. La transcendencia de la calificación jurídica de estos contratos (3 tipos) estribaba en que por razón de la ley vigente en aquel

Antonio Velasco Garrido

momento (ley 44/1978), si los contratos fueran verdaderos contratos de seguro los rendimientos obtenidos por los beneficiarios del seguro se gravarían en el IRPF como incrementos de patrimonio, en tanto que si se tratara de una inversión financiera el concepto impositivo sería el de rendimientos del capital mobiliario, con retención en la fuente.

En esta Sentencia se hace un verdadero esfuerzo en el análisis de la causa, de la simulación, del negocio indirecto y del negocio fraudulento, en este caso circunstancia determinante a la hora de mantener o revocar el acuerdo recurrido en cuanto a la sanción del doscientos cincuenta por ciento (fijémonos bien, del doscientos cincuenta) impuesta por la Inspección.

No es dable -dice la Sentencia- apelar a la naturaleza económica como una categoría diversa de la naturaleza jurídica para alterar la tributación de un determinado negocio jurídico. En este punto la Sala no puede compartir ni comparte el criterio de la resolución impugnada, basado en que al amparo del artículo 25.3 de la LGT pueda prescindirse del contrato formalizado para atender exclusivamente al resultado económico alcanzado; y no comparte ese criterio porque ello equivaldría sencillamente a poder prescindir de la naturaleza jurídica aludiendo a una hipotética naturaleza económica distinta a tener en cuenta.

Al analizar la causa de los contratos, parte la Sala de que, de acuerdo con el artículo 1.261 del Código Civil⁽⁴⁾, la causa es requisito esencial para la validez de los contratos y que los contratos sin causa o con causa ilícita no producen efectos, adentrándose seguidamente en el análisis de cada uno de los contratos formalizados, para llegar a la conclusión de que en ninguno de ellos existe un verdadero desplazamiento del riesgo sobre la vida del asegurado a la entidad aseguradora, faltando en consecuencia el riesgo y por ello la causa en tales contratos de seguro.

Al margen de que se puedan compartir o rechazar los criterios mantenidos por la Sala para proclamar la falta de causa, lo que aquí nos interesa es destacar las consecuencias a que llega la Sala en relación con los efectos de los contratos sin causa, saliendo al paso de la calificación del negocio como simulado o fraudulento mantenida por la oficina liquidadora y confirmada por la Resolución del TEAC.

⁽⁴⁾ 1.261.- No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes :

1º Consentimiento de los contratantes.

2º Objeto cierto que sea material del contrato.

3º Causa de la obligación que se establezca.

E S T U D I O S

He aquí los razonamientos de la Sala.

- Para que exista simulación es preciso que el negocio creado externamente no sea el realmente querido por las partes; que se haya formalizado sólo para engañar a terceros, dando a entender una manifestación de voluntad distinta de su interno querer, consistente en celebrar un contrato de seguro sobre la vida cuando en su fuero interno no querían celebrarlo.

Pero como la ventaja fiscal que los contratantes iban buscando (la tributación en el IRPF como incrementos de patrimonio y no como rendimientos del capital mobiliario) la hallaban en el contrato de seguro, eso revela que el negocio jurídico realmente querido por las partes fuera la celebración de un contrato de seguro, porque era el que le otorgaba esas ventajas buscadas; aunque cuestión distinta sea que al formalizar este tipo de contrato incurrieran en vicio sustancial por inexistencia de causa. Pero la falta de causa no autoriza a calificar el negocio jurídico como simulado y mucho menos como fraudulento.

La falta de causa por ausencia del desplazamiento del riesgo lleva a la Sala a entender como no perfeccionado el contrato proclamando como de seguro, de acuerdo con el artículo 1.275 del Código Civil⁽⁵⁾, provocando la nulidad de sus efectos para dar paso a los que se derivan de la operación financiera subyacente, cuyos rendimientos deben merecer el carácter de rendimientos del capital mobiliario, revocando el acuerdo en cuanto a la imposición de sanciones por no apreciarse ocultación ni contenido fraudulento en la conducta de los sujetos pasivos.

E, insistimos, cualquiera que sea el criterio de quien analice a fondo la Sentencia por la indudable dificultad que entraña el determinar si la parte aseguradora asumió algún tipo de riesgo inherente a los seguros sobre la vida, lo que en esta ponencia deseo subrayar es la indiscutible claridad con que la Sala abordó el alcance del antiguo artículo 25.3 de la LGT, así como el concepto de simulación, dejando bien claro que los negocios realizados por los sujetos pasivos, elegidos buscando los efectos fiscales que de su calificación jurídica derivan, no pueden ser tachados de simulados, al no darse por el solo hecho de la búsqueda de la ventaja fiscal contradicción alguna entre lo internamente querido y lo externamente formalizado.

⁽⁵⁾ 1.275.- Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.

2. EL ABUSO DE LA POTESTAD SANCIONADORA.

En todo Estado de Derecho el ordenamiento jurídico-tributario tiene que asentarse en el cumplimiento forzoso de las obligaciones en él dispuestas, de tal forma que quienes no las cumplan sufran las consecuencias, no sólo teniendo que ingresar las cuotas en su momento no satisfechas (función restitutoria), con los intereses de demora (función indemnizatoria por el retraso) sino también las multas y sanciones que los órganos de la Administración les impongan cuando en la conducta del sujeto pasivo se observe que el incumplimiento se debe al afán premeditado y consciente de evadir los tributos.

Con técnicas distintas aunque bajo principios comunes, las penas, que son propias del Derecho Penal y las multas y sanciones, que lo son del Derecho Administrativo, nacen de la necesidad social de disuadir a los que pretenden cometer ilícitos (función preventiva) y de castigarlos una vez cometidos (función básicamente aflictiva en el delito y remuneratoria en la infracción).

En todo caso hay que subrayar que los ilícitos tributarios sólo son perseguidos en el ámbito penal a partir de la entrada en vigor de la ley 50/1997 de 14 de noviembre sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, siempre que, apreciándose en la conducta del sujeto pasivo el ánimo de defraudar, esto es, de engañar al Fisco, la cantidad defraudada alcance determinada cuantía por concepto tributario y año, límite fijado actualmente en quince millones de pesetas por la ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal.

Nos encontramos así, que en el ámbito tributario la negativa a cumplir los deberes establecidos en las leyes de cada tributo tiene dos clases de correctivos, uno de orden penal encomendado a los jueces y tribunales de esta jurisdicción, para los ilícitos que podríamos calificar de mayores, (cuantía superior a quince millones de pesetas) y otro para las infracciones inferiores a esa cuantía, cuya imposición se halla reservada a la propia Administración Tributaria como depositaria en el ámbito administrativo del "ius puniendi" del Estado; ello sin perjuicio de que en virtud del principio de tutela judicial efectiva a que tienen derecho todos los ciudadanos del Estado por imperativo del artículo 24.1 de la Constitución, la última palabra la tengan en primera instancia las salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas y de la Audiencia Nacional y, en vía de casación, el Tribunal Supremo.

Pero contrariamente a lo que ocurre con el ilícito penal, en el que la pena no puede ser impuesta más que por los jueces y tribunales después de un proceso con todas las garantías jurídicas, en el ilícito administrativo tanto la instrucción del expediente como el acuerdo sancionador corresponden a la Administración, que en el ámbito tributario gozaban sus acuerdos, hasta hace bien poco, del privilegio de la ejecutividad, con lo que los contribuyentes afectados por la imposición de sanciones podían ver em-

E S T U D I O S

bargados sus bienes, vivienda y patrimonio empresarial, antes de que los acuerdos sancionadores pudieran ser revisados por la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Arropándose en este desorbitado privilegio, el mal uso y el abuso de la potestad sancionadora fue una constante en el quehacer de la Inspección, que procedió a imponer sanciones millonarias con escalofriante ligereza.

En el punto más álgido del redentorismo político, el día 27 de abril de 1985 vió la luz en el BOE la ley 10/1985 de 26 de abril por la que se reformó en profundidad la LGT en materia de infracciones, estableciendo el artículo 82, a modo de "numerus clausus", un catálogo de circunstancias para graduar las sanciones, que oscilarían de acuerdo con el artículo 87 entre un mínimo del medio a un máximo del triplo de la cuota defraudada.

Según el citado artículo 82 las sanciones se graduarían dependiendo de :

- a) La buena o mala fe de los sujetos infractores
- b) La capacidad económica del sujeto infractor
- c) La comisión repetida de infracciones tributarias
- d) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria.
- e) El incumplimiento espontáneo de las obligaciones o deberes formales y el retraso en el mismo
- f) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración Tributaria.
- g) La cuantía del perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública
- h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se le formule.

Total ocho criterios, de los cuales saldría la sanción final, que podría llegar, como hemos visto, hasta el triplo de la cuota supuestamente defraudada, formando la sanción parte integrante de la deuda tributaria según ésta es definida en el artículo 58 de la LGT, exigible toda ella por vía ejecutiva, en sus tres fases de apremio, embargo y subasta de los bienes y derechos embargados.

El artículo 82 dejó fuera de los criterios de graduación a un tercer grupo de infracciones, las especiales, tipificadas en el artículo 79 apartados c) y d) de la ley :

Antonio Velasco Garrido

-Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros.

-Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad.

Estas últimas infracciones serían sancionadas con porcentajes fijos, inflexibles, no susceptibles de modificación en más o en menos, que, en el caso de las sociedades sujetas a la transparencia fiscal, alcanzaban hasta el veinte o cuarenta por ciento de las bases imputadas indebidamente a los socios. Sanciones que en la práctica la Agencia Tributaria hacía compatibles con las impuestas a los socios en sus respectivos IRPF, rompiendo el tradicional e indiscutible principio de "non bis in idem".

La ley, por si no era ya suficientemente severa, dejó en manos del Ejecutivo el desarrollo reglamentario, que a su amparo dictó el Real Decreto 2.631/1985 de 18 de diciembre sobre Procedimiento para Sancionar las Infracciones Tributarias, que lejos de suavizar su aplicación pretendió dotarlas (así lo entendieron los órganos de la Inspección) de un carácter automático, traduciendo a concreciones numéricas los juicios de valoración sobre las circunstancias y conductas como si de simples problemas aritméticos se tratara.

Y así,

-Por el perjuicio económico -artículo 13 a)- se podría aumentar la sanción entre 50 y 100 puntos porcentuales.

-Por apreciación de mala fe -artículo 13 b)- también entre 50 y 100 puntos porcentuales. Y 150 en determinados casos de IVA.

-Por resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora -artículo 13 c)- entre 50 y 100 puntos porcentuales.

-Por la reiteración en la comisión de infracciones tributarias -artículo 13 d)- la sanción se aumentaría entre 25 y 100 puntos porcentuales.

-Por la capacidad económica del infractor -artículo 13 e)- entre $\pm$ 50 puntos porcentuales.

E S T U D I O S

Finalmente, por la conformidad del infractor a la propuesta de regularización, en los términos que conocemos, la sanción quedaría reducida en 50 puntos.

El Real Decreto 2.631/1985 hizo lo que una norma sancionadora no debe hacer nunca: sustituir la reflexión del órgano sancionador por una simple máquina de calcular, y esta especie de cheque en blanco fué prodigiosamente utilizado por la Inspección Tributaria, que sin más esfuerzo que el de sumar con presteza, produjo liquidaciones enloquecidas, productoras de apremios y embargos al no poder ser debidamente avaladas para obtener la suspensión⁽⁶⁾.

Tan es así, que en frecuentes ocasiones la Inspección Tributaria no tuvo empacho en tener que aplicar la reducción prevista en el apartado e) -capacidad económica- como consecuencia de la insolvencia económica del sujeto pasivo sobrevenida a causa de la liquidación practicada, es decir, por haberle dejado con un patrimonio negativo; en situación técnica de quiebra en términos de Código de Comercio.

Interpretando los términos empleados por la ley en el artículo 79 "dejar de ingresar en los plazos reglamentarios" como una objetivación de las infracciones tributarias, con olvido del principio de la culpabilidad; dejando apartada en el desván de las cosas inservibles la circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 (que ordenaba a los órganos de la Inspección no aplicar sanciones en los casos en que el contribuyente hubiera practicado la autoliquidación en base a una interpretación razonable de la norma); rechazando la economía de opción como algo deleznable; no aplicando tercamente el expediente de fraude de ley para combatirla; dando por cometidos de mala fe los errores de derecho y como comportamiento obstructor a la acción de la Administración Tributaria todo aquello que no fuera entregarle en bandeja de plata cuantos datos y documentos le pedía, los efectos de las sanciones fueron hasta tal punto devastadores que el propio Ministerio de Hacienda justificó la ley 25/1995, en lo que a la reducción de las sanciones se refiere, en base a que las fuertes sanciones impuestas suponían un grave inconveniente a la hora de ser aceptadas por los contribuyentes las propuestas de regularización contenidas en las actas de inspección.

En esta situación se llegó a la ley 25/1995 de 20 de julio, en la que bajo el talante más ecuánime del entonces Secretario de Estado de Hacienda Sr. Rodríguez Robles, se quiso regular de manera más razonable todo lo concerniente a las sanciones; y si bien

⁽⁶⁾ El Real Decreto 1930/1998, del 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario reincide en el mismo espíritu de automatismo en la graduación de las sanciones.

Antonio Velasco Garrido

es cierto que habría que reprocharle que no se dió entonces el paso adelante de dar expresa acogida en las leyes tributarias al principio de presunción de inocencia proclamado en el artículo 24.2 de la Constitución (recogido en el ámbito administrativo por la ley 30/1992 de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), en virtud del cual las sanciones tributarias no gozarían de ejecutividad mientras no se hubiera agotado la vía administrativa, también lo es que con la nueva regulación las sanciones fueron cuantitativamente suavizadas al limitar al ciento cincuenta por ciento la sanción máxima aplicable.

Además de la suavización de las sanciones podríamos destacar como más sobresaliente de la Reforma el reconocimiento expreso de exoneración de culpabilidad a favor de los que actúan con la diligencia precisa. Se entenderá -dice el apartado 4.d) del artículo 77- que se ha puesto la diligencia necesaria "cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación amparándose en una interpretación razonable de la norma".

Para la ley la autoliquidación veraz y completa, conducida por una interpretación razonable de la norma no puede ser sancionada. El precepto es importante pues elevó a la categoría de ley a aquella desdichada Circular de 29 de febrero de 1988, primero tergiversada y después ya decididamente empaquetada en el cuarto de los olvidos.

Con todo, -copio de otro trabajo mío anterior- dada la complejidad y la dispersión de las normas fiscales y la responsabilidad de autoliquidar, que uno a uno se fue prácticamente extendiendo a todos los tributos, creo que hubiera tenido que bastar con hacer una declaración veraz y completa (nada que ocultar a la Administración) para que, a cambio de esa carga añadida de tener que autoliquidar, se le exceptuara al sujeto pasivo de la posible sanción, porque, quiérase o no, la razonabilidad de la interpretación de las normas, cuando éstas son confusas y están defectuosamente redactadas, se puede convertir en una cuestión de imposible objetivación.

Y digo que debiera bastar con presentar una declaración completa y veraz para no ser sancionado por estas dos razones :

1ª) Porque el Estado, al ejercer la facultad recaudatoria de los tributos que le atribuye la Constitución, ordenando a los sujetos pasivos que efectúen el ingreso mediante el sistema de autoliquidación, no puede pretender hacer del obligado tributario un experto conocedor del Derecho Tributario. Antes bien, tendría que agradecerle el esfuerzo adicional de colaboración con la gestión tributaria que supone el encararse con la excepcional complejidad de los modelos de declaración.

2ª) Porque la Administración goza de los medios suficientes para revisar y rectificar las autoliquidaciones practicadas por los sujetos pasivos cuando entienda que los criterios en que se apoyan no son los correctos, pero sin negarles el respeto a quienes defiendan criterios de interpretación de unas leyes de cuya confusión y vacíos no son ellos obviamente los culpables.

E S T U D I O S

En la corta vida de vigencia de la ley 25/1995 el negar a la autoliquidación la razonabilidad de la interpretación, si esa interpretación no conduce al peor de los resultados, constituye la base argumental de los expedientes sancionadores de los que rarísimas actas se salvan. Arguyendo que la interpretación que no se ajusta a los criterios de la Administración es una interpretación interesada, que no razonable de la norma, como si los contribuyentes tuvieran obligación de interpretarla con generosidad, las sanciones se han seguido aplicando con la misma profusión que antes, porque los hábitos sancionadores ya estaban asentados, y como todos sabemos nada hay más difícil que enderezar los hábitos de la Administración⁽⁷⁾.

De nada ha servido que la jurisprudencia haya resuelto la duda, si alguien en verdad alguna vez la tuvo, que la infracción tributaria consiste en algo más que haber dejado de ingresar en todo o en parte la deuda tributaria. Que además de este requisito objetivo, conformador de la infracción, es necesario que el sujeto pasivo haya querido defraudar mediante el engaño, manipulación u ocultación de datos a la Hacienda Pública.

De nada ha servido, en efecto, que el Tribunal Supremo haya construido en los últimos años, desde la lejana Sentencia de 8 de mayo de 1987 hasta las más recientes de 15 de enero y 11 de febrero de 1998, una sólida y lineal doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad a la infracción, de manera que se impide sancionar la conducta de los contribuyentes cuando se halle amparada en una interpretación razonable de las normas aplicables, porque así resulta de la interpretación del artículo 24.2 de la Constitución que rechaza en el ámbito sancionador tanto la responsabilidad objetiva presunta como la inversión de la carga de la prueba.

De nada ha servido todo eso porque la Inspección Tributaria no acaba de tomar conciencia de que para recaudar no es necesario sancionar por sancionar. Su vocación sancionadora es hasta tal punto anormal que ya conocida y publicada en el BOE la ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en el período que medió hasta su entrada en vigor precipitó el levantamiento de actas con el fin de no tener que instruir el expediente sancionador por separado, obligando a los interesados a ingresar las sanciones.

⁽⁷⁾ En la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de noviembre de 1994 puede verse que el abogado del Estado defendía la mala fe en base al exótico argumento de que el sujeto pasivo, una importante multinacional, tenía los medios económicos a su alcance para contratar los servicios de los mejores asesores fiscales del país.

Antonio Velasco Garrido

Probablemente la ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes al ordenar que la imposición de sanciones se haga mediante un expediente independiente del instruido para la regularización de la deuda tributaria, bajo la presunción de buena fe, con suspensión automática de las sanciones en tanto no sean firmes en vía administrativa, harán que las cosas se vayan poniendo por sí solas en el lugar que le corresponden⁽⁸⁾.

De momento, por la fuerza de costumbre, no hay que esperar que la Administración modifique rápidamente sus hábitos sancionadores, pero si se me pidiera que emita una predicción del futuro, no dudaría en decir que con el tiempo creo que solamente se abrirán expedientes sancionadores a los verdaderos infractores, que son lo que sin justificación no ingresan al Tesoro lo que la ley les dice que tienen que ingresar, respetando la presunción de inocencia que la Constitución, y ahora ya la ley fiscal, establecen a favor de los obligados tributarios, porque por mucho que la Administración Tributaria se siga empeñando en sancionar errores o conductas discrepantes, las actas no podrán ser respaldadas ni por sus propios tribunales.

3. LOS MORTIFICANTES EMBARGOS.

Establece el artículo 61 de la LGT que una vez liquidada la deuda el obligado tributario debe proceder al ingreso dentro de los plazos que determinen las leyes de cada tributo y, en su defecto, la normativa recaudatoria.

En los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria la Administración Tributaria, con las pertinentes garantías, podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias siempre que la situación financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en el tiempo habilitado.

Por su parte, el Reglamento General de Recaudación establece en el artículo 48 la posibilidad de obtenerse el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda, tanto en el

⁽⁸⁾ Artículo 33. Presunción de buena fe.

1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que eterninan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Artículo 35. Suspensión de la ejecución de las sanciones.

La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

E S T U D I O S

periodo voluntario como en el ejecutivo, apreciando discrecionalmente la dificultad financiera transitoria para efectuar el pago.

Reconociendo los hechos tal como son, hay que decir que, en general, los contribuyentes no pueden tener grandes quejas de la Administración en cuanto a la solicitud de aplazamientos del pago, que suele habitualmente concederlos, desde luego cobrando los intereses de demora correspondientes y pertrechándose debidamente con la exigencia de garantías, normalmente bancarias, aunque de ser éstas de difícil obtención las suele también admitir de otro tipo, especialmente las de carácter hipotecario.

Sin embargo, ese talante positivo, dialogante, ese rostro amable que suele poner la Administración ante las solicitudes de aplazamiento del pago nada tiene que ver con los casos en que los contribuyentes discuten la legalidad de una determinada liquidación, pues en éstos la puesta en marcha del procedimiento ejecutivo, iniciado con el apremio, se realiza precipitadamente, negando en la práctica a los reclamantes el derecho de agotar, en orden a la obtención de la suspensión, todas las instancias que la ley les permite.

No sé si debido a que a los órganos de recaudación les irrita que se suspendan las deudas tributarias, especialmente si la suspensión la conceden los tribunales jurisdiccionales sin exigencias de garantías, o si, radicalismos aparte, prosaicamente concebidas las cosas todo apremio supone un aumento de la deuda tributaria en el nada despreciable importe del veinte por ciento, lo que no ofrece discusión, sea cual fuere el motivo, es que en este estadio de la gestión tributaria los atropellos son constantes.

Entro de esta manera en la tercera parte de la Ponencia, reservada a poner de manifiesto los excesos de la Administración al apremiar las liquidaciones recurridas y embargar los bienes de los reclamantes, aun sabiendo que todo eso de nada le va a servir si, finalmente, los tribunales jurisdiccionales, apreciando la pertinencia de la suspensión, ordenan la anulación de lo actuado.

El periodo ejecutivo se inicia -dice el artículo 126.3 de la LGT- :

a) Para las deudas liquidadas por la Administración Tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso o, si éste ya hubiera concluido, al presentar aquélla.

Gozando la Administración Tributaria del privilegio de ejecutividad de sus actos, cualquier impugnación de los mismos no suspende la ejecución, salvo que se garantice el cobro de la liquidación recurrida aportando garantías bastantes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

Salvador Velasco Ordoñez

En este Reglamento (artículos 74 al 76) se contemplan dos supuestos de suspensión, uno automático consistente en cubrir la liquidación recurrida aportando aval bancario o depositando dinero efectivo o valores públicos en la Caja General de Depósitos, en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda impugnada más el interés de demora que se origine por la suspensión, y otro previsto para los casos en que el interesado no pueda aportar ninguna garantía o aporte distintas de las indicadas.

Pero he aquí que los privilegios de la Administración no se terminan con el de gozar sus actos de ejecutividad; tiene además otro tan importante como ése: el de autotutelar sus actos, consistente en que los interesados no pueden someter sus discrepancias con la Administración al conocimiento de los tribunales ordinarios sino después de agotar un lento procedimiento de revisión en vía económico-administrativa, estructurada en dos instancias, aunque hoy ya pueda prescindirse de la primera.

Monocordemente constituidos los tribunales económico-administrativos por funcionarios del propio Ministerio de Hacienda, extraídos de sus cuerpos más genuinamente gestores, como es el de Inspección de los Tributos, educados en los hábitos de levantar actas más que en juzgar en Derecho, obtener suspensiones sin garantías o con garantías alternativas es una pura utopía. Ya se le pueden aportar uno y mil certificados de bancos comunicando la negativa de acceder a la solicitud del aval; ya se le pueden escribir una y mil páginas alegando que el embargo y la ejecución del patrimonio empresarial o de la vivienda familiar ocasionan daños de imposible o de difícil reparación; ya se le puede argumentar lo imaginable y lo aún no imaginable que el esfuerzo es inútil, porque con lo que se va a encontrar el interesado no es otra cosa que con una resolución estereotipada, de ordenador, en la que, posiblemente confundiendo el nombre o la liquidación, se dé carpetazo a la petición por la expeditiva vía de la no admisión a trámite, lo cual permite al órgano de recaudación, sesgadamente leído el apartado 7 del artículo 76⁽⁹⁾, entender que desestimada la solicitud de suspensión por la inadmisión a trámite no ha quedado en suspenso el procedimiento recaudatorio y sí expedito el camino del apremio como primer paso hacia la ejecución.

⁽⁹⁾Artículo 76. Suspensión por el Tribunal de los actos de contenido económico.

7.- El acuerdo que inadmita a trámite estará motivado y se notificará al solicitante, no cabiendo ulterior recurso administrativo contra él. El acuerdo que admita a trámite no precisará de notificación, y dejará en suspenso el procedimiento de recaudación desde el día de presentación de la solicitud de suspensión, a cuyos efectos se comunicará de oficio al órgano competente, hasta el día de resolución de la misma.

E S T U D I O S

Como puede verse no cabe más inseguridad jurídica. Interpretado de esa forma el artículo 76, apartado 7, resulta que el interesado al presentar la solicitud de la suspensión recurrida se juega el recargo de apremio, al no operar la suspensión preventiva más que en caso de ser admitida a trámite su solicitud.

En términos más sencillos, el resultado de esta interpretación convierte al ejercicio del derecho de petición de la suspensión en una apuesta, ya que en caso de resultar el interesado el perdedor (no ser admitida a trámite su solicitud) su pecado lleva como penitencia el encarecimiento automático de la deuda.

Veamos ahora con un caso real como se las gastan los TEARS y los órganos de recaudación.

A un contribuyente se le notificó el 20.03.97 una liquidación de IRPF por importe de 57,8 millones de pesetas. El 04.04.97 interpuso reclamación económico-administrativa solicitando la suspensión con ofrecimiento de fondos de inversión mobiliaria por cuantía suficiente. El 20.04.97 sería el último día para el ingreso voluntario.

El TEAR de Cataluña no admitió a trámite la solicitud en base a que -fijémonos en el argumento- quien tiene fondos de inversión a ofrecer puede obtener un aval bancario. (*)

El 27.05.97 recibió la notificación de la resolución del TEAR. El día siguiente, 28, la notificación del Apremio y el 16 de junio el embargo de todas las cuentas y valores por importe de 232,7 millones de pesetas.

El 24.07.97 se hizo entrega al órgano de recaudación de copia del Auto del TSJC de 03.07.97 acordando la suspensión de la liquidación, dejando sin efecto el embargo. Ocho meses más tarde la Recaudación procedió al levantamiento de los embargos.

Y es que los órganos de recaudación tampoco quieren entender que a nada conduce sembrar el pánico; que por un elemental respeto a los principios de objetividad y seguridad jurídica, ante cualquier solicitud de suspensión de una liquidación tributaria recurrida debe entenderse preventivamente suspendida la misma hasta que la resolución denegatoria sea firme, y, en todo caso, no llevar a término el apremio sin previamente indicar al interesado el nuevo plazo de que dispone para realizar voluntariamente el ingreso.

(10) Por aquellas calendas en la secretaria del TEAR de Cataluña existía un letrero esperpéntico, en el que con un ¡atención! se decía y subrayaba que el TEAR sólo muy excepcionalmente acuerda la suspensión, a lo que sólo le faltaba añadir, en ese alarde de sinceridad, que por mor de la lentitud del TEAR y de la celeridad de la Recaudación, las molestias del apremio y embargo se producirían igualmente.

4. LOS REGISTROS DOMICILIARIOS.

Si tuviéramos que establecer un orden de prelaciones entre los derechos constitucionales, en cabeza pondríamos sin duda el de la inviolabilidad del domicilio, así de las personas físicas como de las jurídicas, porque, en definitiva, tan domicilio es el uno como el otro. Ambos son al mismo nivel merecedores de la protección constitucional y así lo establece el artículo 18.2 de la Constitución. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin el consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.

Y así lo reconoce expresamente, como no podría ser de otra manera, la LGT, en cuyo artículo 141 se dice que los inspectores de los Tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen las actividades que le encomienda la ley. No obstante cuando la entrada o registro tenga lugar en el domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial.

Si hace una decena de años la práctica de registros en los domicilios particulares era algo inhabitual, en tiempos recientes esta práctica ya no es tan aislada como sería de desear.

El objetivo que persiguen los registros domiciliarios es la incautación de la documentación mercantil y contable como objetos valiosos para el posterior levantamiento de las actas, utilizando la información obtenida no sólo contra la empresa inspeccionada sino también contra quienes con ella mantienen relaciones de contenido económico.

Ocioso es decir que por tratarse de un derecho constitucional tan enraizado en la privacidad de las personas, las entradas en los domicilios deberían reservarse para casos gravísimos de fraude fiscal unido a algo más: tráfico de drogas, corrupción de menores, etc. Cuesta creer que la simple regularización de la situación tributaria de un sujeto normal tenga que pasar por la abrupta penetración en su domicilio. En cualquier caso, por lo delicado del tema, por la naturaleza de los derechos que están en juego, los registros en empresas, además de ser excepcionales, tendrían que limitarse al examen de cosas concretas. Para cosas concretas debería ser pedida la autorización a los jueces y así debería ser concedida por éstos, marcando muy bien los límites de la investigación para no dar pie a que la autorización se convierta en una entrada en "tromba" con incautación generalizada de la documentación.

En una importante Sentencia del TSJC, de 17 de abril de 1997, Ponente Sr. Vives de la Cortada Ferrer-Calbetó, se declaró no ajustadas a la legalidad las actuaciones seguidas contra un sujeto pasivo utilizando los datos obtenidos en el registro practicado a otra persona distinta de él, al amparo de una diligencia judicial de entrada y registro acordada también para fines distintos.

E S T U D I O S

La Inspección Tributaria, razona la Sala, debió ajustarse a lo preceptuado en los artículos 109 y siguientes de la LGT, que permite a la Administración Tributaria examinar documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, pero dicha información debió recabarla del sujeto pasivo en la forma establecida en los artículos 9 y siguientes del RGIT y no incautarse directamente de ella al amparo de una diligencia judicial de entrada y registro acordada para otros fines.

La Administración Tributaria -dice literalmente, la Sentencia- "ha actuado en fraude de ley pues al amparo del texto de una norma ha perseguido un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, cual es el requisar documentación con relevancia tributaria, buscando el cobijo en una diligencia penal acordada para el esclarecimiento de un presunto delito que se imputaba a una persona física distinta del sujeto pasivo".

Mayor desengaño se habrá llevado la Agencia Tributaria con el recientísimo Auto dictado por la Audiencia Provincial de Barcelona, que radicalmente anula las actuaciones de entrada y registro en una empresa a pesar de haberse efectuado al amparo de la orden judicial que las autorizó.

En este caso la falta de motivación de la decisión del juez, la carencia de límites al registro, practicado sin el control del secretario del Juzgado, la toma de la documentación por parte de la Inspección Tributaria sin haberla puesto, como debiera, a disposición del Juzgado, la incautación de documentación que afectaba a terceros y, sobre todo, la evidente desproporción de los medios empleados, con la entrada en el domicilio de más de una veintena de funcionarios, llevó a la Audiencia a decretar la nulidad del Auto, con la consiguiente nulidad de todo lo actuado, prohibiendo a los órganos de la Inspección el empleo contra el sujeto pasivo de la información recogida.

5. CONCLUSIONES.

Podríamos resumirlas de esta manera:

PRIMERA.- El Ministerio de Hacienda en su función gestora de los tributos goza de la facultad de interpretación de las normas en los casos en que se produzca un vacío legal o ser confuso su entendimiento. Para ello puede dictar disposiciones de rango inferior a la ley: órdenes, circulares e instrucciones en las que plasme sus criterios. O aplicarlos directamente en cada caso en concreto.

Naturalmente no puede imponer sus criterios a los sujetos pasivos, quienes en caso de discrepancia con la Administración pueden someterlas a la decisión de los tribunales ordinarios (Principio de tutela judicial efectiva), pero no sin antes pasar por una penosa vía ante los tribunales de la propia Administración, puesto que ésta goza de la facultad de revisar sus propios actos (Principio de autotutela administrativa).

Antonio Velasco Garrido

Como quiera que la Administración en general y la Tributaria en particular gozan del privilegio de que sus actuaciones se suponen ajustadas a Derecho (Principio de presunción de legalidad), sus actos son compulsivos (Principio de ejecutividad), por lo cual cuando la Administración en el legítimo ejercicio de sus funciones revisoras entiende que los contribuyentes no practicaron correctamente las autoliquidaciones puede corregirlas y tienen que ser éstos los que ante la jurisdicción contencioso-administrativa inicien el recurso como parte demandante y no al revés como sería lo lógico.

Por todo ello, la relación jurídico-tributaria derivada de la aplicación de los tributos es una relación extraordinariamente desequilibrada a favor de la Administración.

SEGUNDA.- Con fundamento en el artículo 3.1 del Código Civil, la Ley General Tributaria sienta en sus artículos 23, 24 y 25 los criterios en base a los cuales se tienen que interpretar las normas de carácter tributario. Superada la pretendida calificación de los hechos imponible por razón del resultado económico producido, la calificación ha de hacerse inevitablemente a la luz de los principios jurídicos, lo cual, en cualquier caso, es compatible con que el presupuesto contemplado en la ley, cuya realización da lugar al devengo del tributo, se asiente sobre la capacidad económica manifestada por los sujetos pasivos.

Proscrita por la Administración Tributaria la economía de opción, sus órganos han hecho, y siguen haciéndolo al día de hoy, un uso perverso de los instrumentos de calificación. Mal aplicado hasta la ley 25/1995 de 20 de julio el artículo 25.3 de la LGT y después de esta ley el mismo artículo 25 (simulación), vienen negando la causa y considerando como simulados los negocios jurídicos elegidos por el simple hecho de que a través de ellos se obtengan resultados tributarios más favorables, rechazando las autoliquidaciones y sancionando tales conductas como defraudadoras, cuando en la mayoría de los casos los contribuyentes no han hecho otra cosa que utilizar inteligentemente las alternativas que el Derecho les ofrece, atacables a lo sumo mediante expediente de fraude de ley.

TERCERA.- No más corta se queda la Administración Tributaria en el uso y abuso de la potestad sancionada de que disfruta en el control del cumplimiento de los deberes tributarios. Llevada por su ancestral hábito de sancionar, aprovechándose de la numantina resistencia de la ley tributaria a dar acogida en su seno a la presunción de inocencia (llegaría por la Ley de 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, veinte años después de ser aprobada la Constitución), de manera sistemática se dedica a sancionar simples posturas de interpretación de la ley, dando la espalda a la jurisprudencia marcada por el Tribunal Supremo que sólo autoriza la aplicación de sanciones sobre la base de la culpabilidad.

CUARTA.- En la fase concreta de la recaudación, cabe decir que bien sea porque la Administración no tenga demasiada fe en sus propios actos, bien sea porque tiene una injustificable prisa en cobrar, se dedica a mortificar a los contribuyentes dictando apresuradamente providencias de apremio y embargo, en vez de esperar a que sean resueltas las peticiones de suspensión de las liquidaciones recurridas.

E S T U D I O S

6. MENSAJE A LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Para terminar la Ponencia, quisiera hacerles ver a los responsables del Ministerio de Economía y Hacienda que aún sabiendo y aceptando que en la constitucional obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos pocas bromas pueden darse, para cumplir los objetivos recaudatorios la Agencia Tributaria no tiene en absoluto que apartarse del marco que el legislador le pone en sus manos.

No tiene necesidad, en efecto,

1º) De querer enmendarle la plana al legislador distorsionando hasta el extremo que hemos visto los principios de interpretación de las normas.

2º) De no respetar la presunción de inocencia, sancionando los errores y discrepancias de los contribuyente con la Administración.

3º) De tener aversión a los expedientes de fraude de ley, como mecanismo natural para combatir los excesos de las economías de opción.

4º) De notificar acuerdos liquidatorios millonarios el día 31 de julio como últimamente, para pasmo del potencial recurrente, viene haciendo.

5º) De dictar precipitadamente providencias de apremio y embargo, anticipándose indebidamente a las resoluciones de los tribunales, y

6º) Finalmente, a entrar estrepitosamente en los domicilios de las empresas para incautarse de información que, ciertamente con más trabajo, puede obtener de manera menos estruendosa.

Porque todo eso, además de innecesario, es contraproducente, ya que a la hora de la verdad no sólo es infructuoso, sino que redundo en el desprestigio de la propia Administración, ante los contribuyentes y ante los tribunales que revisen sus actos.

Esperemos que los actuales gestores del Ministerio de Economía y Hacienda que han sido capaces de introducir en nuestro ordenamiento tributario los innegables avances contemplados en la ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no cedan ante las cómodas exigencias de los subordinados que, anclados en el pasado, tengan que llevarlos a la práctica.

