

Presentación

Tomás Marcos Sánchez

Vocal Responsable de Estudio e Investigación de AEDAF

Carlos María López Espadafor examina las carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea. El entorno de crisis pone de manifiesto la necesidad de mayor integración económica en sus elementos esenciales que son las políticas monetaria y fiscal. Esta última presidida por la necesaria unanimidad en materia de armonización. La ampliación de competencias de la UE exige previamente concretar los principios materiales de justicia tributaria, que no explicita el derecho originario de la UE. Lo que puede articularse a partir de la consagración del derecho de propiedad sobre el que puede desarrollarse el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad. La no confiscatoriedad es contemplada como el deber del legislador tributario de no establecer tributos que anulen las posibilidades de actuación del sujeto, porque no debe superarse un nivel de tributación más allá del cual la propiedad privada dejara de ser esencialmente privada. Los objetivos extrafiscales de algunos tributos pretenden limitar actuaciones que se consideran nocivas para el interés social no recaudatorio, pero también es cierto que hay consumos de los que los sujetos no pueden prescindir por muy elevada que sea la carga tributaria. La extrafiscalidad no habilita la confiscatoriedad. Debe por ello establecerse un límite general a la imposición sobre el consumo, aunque para los productos o servicios de primera necesidad el límite ha de ser inferior; y siendo más difícil la estimación del límite si la base imponible no se determina en función del precio, o en casos de estimación mixta. Si la carga tributaria es superior al valor económico de los bienes adquiridos, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad. En la imposición sobre la renta si los poderes públicos se quedan con más del 50%, prevalecería lo público sobre lo privado con lesión de mandatos constitucionales. En el caso de la imposición sobre el consumo existe un grado más avanzado de armonización. Si son varias las cargas que inciden en el consumo, y el agregado es confiscatorio, cabe preguntarse de quién es la responsabilidad. Si concurren el IVA y los impuestos especiales debería reducirse en primer lugar el impuesto sobre el consumo específico. Si este no estuviese armonizado, la responsabilidad sería estatal. Si estuviera armonizado debe distinguirse si el gravamen es superior, o no, al mínimo fijado por las Directivas comunitarias, en el primer caso el Estado debería reducir el exceso y más allá la confiscatoriedad debería corregirse reduciendo las instituciones comunitarias los tipos mínimos armonizados. De cualquier modo la supremacía del Derecho de la Unión Europea no debería menoscabar los derechos fundamentales protegidos en las Constituciones nacionales. Aunque en la actual situación de crisis y de impulso de la consolidación fiscal en busca del déficit cero, los límites a la cuantía de los impuestos, pueden no ser comprendidos, tienen, sin embargo, base constitucional. La armonización fiscal exige la consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria en los Tratados de la UE, contra los que no puede contraponerse el principio de limitación del déficit.

Olga Carreras Manero se ocupa de los problemas de la sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad tras las últimas modificaciones legislativas en relación con la lucha contra el fraude fiscal. En fase de disolución no cabe plantearse la exigencia de pagos a los socios sucesores que aún no han percibido cuota de liquidación. La previsión de responsabilidad solidaria de los administradores por incumplimiento de la obligación de disolver en la normativa mercantil, concurre con la responsabilidad subsidiaria que la norma tributaria atribuye a los administradores en los casos de cese en la actividad y por las obligaciones devengadas y pendientes en el momento del cese, cuando no hayan realizado los actos que son de su incumbencia en relación con los impagos tributarios. Se plantea la opción por una u otra responsabilidad tanto en el plano sustantivo como en el procesal. En fase de liquidación entra en juego la responsabilidad de los liquidadores calificada por el artículo 383 de la Ley de Sociedades de Capital y también en el artículo 43.1.c) LGT por las obligaciones tributarias devengadas antes de la liquidación y reparto patrimonial, siempre que no hubiesen realizado los actos encaminados al cumplimiento de aquellas. Hasta la inscripción registral los socios no pueden ser considerados deudores principales y la acción ha de dirigirse contra la sociedad en fase de liquidación que, siendo fallida, habilitará la acción de responsabilidad contra los liquidadores. Extinguida la sociedad tras la inscripción registral, cabe exigir las obligaciones tributarias pendientes a los socios sucesores (art. 40.1 LGT), y solo si éstos no realizan el pago, puede exigirse responsabilidad a los liquidadores (art. 41.6 LGT). Entre las obligaciones tributarias pendientes, se incluyen las liquidadas y las pendientes de liquidación, y los intereses y recargos y sanciones. Esta responsabilidad estaba limitada, en caso de sociedad capitalista, a la cuota de liquidación percibida por el socio, pero tras la Ley 7/2012, se extiende el límite a las demás percepciones que hayan minorado el patrimonio social en los dos años anteriores a la disolución. En las sociedades capitalistas esta sucesión en las obligaciones tributarias debe deslindarse de la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT. En las sociedades personalistas los socios responden con la totalidad de su patrimonio de las deudas sociales, pero en referencia a las sanciones el artículo 40.5 LGT la responsabilidad se limitará a la cuota de liquidación y demás percepciones que hayan minorado el patrimonio en los dos últimos años. La exigencia de las sanciones a los sucesores supone una excepción al principio de personalidad de la pena y de la culpabilidad que tienen rango constitucional. La existencia de disolución sin liquidación nos introduce en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial. Fusión, escisión total, y cesión global del activo y pasivo con extinción de la entidad originaria, son supuestos de sucesión universal. Lo que no acaece en fusiones y escisiones parciales, o cesión global de activo y pasivo sin extinción, porque subsiste la entidad primitiva. En tales casos se plantea la responsabilidad por transmisión de explotaciones. En sucesiones universales se responde por las obligaciones tributarias pendientes, liquidadas o no, incluidas obligaciones accesorias y sanciones. En caso de disolución de entidades sin personalidad jurídica las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a partícipes o cotitulares, sean liquidadas o pendientes de liquidación, e incluyendo prestaciones accesorias, si bien en el artículo 40.5 LGT se limita la responsabilidad por sanciones a la cuota de liquidación y demás percepciones en los dos años anteriores a la disolución que disminuyeron el patrimonio, para evitar el quebranto de los principios de personalidad de la pena y culpabilidad.

José Miguel Martínez Carrasco Pignatelli nos presenta sus reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla. La complejidad de los fenómenos de la elusión y de la evasión fiscal pide reflexión sobre sus causas y las consecuencias de las medidas destinadas a su confrontación. En España el fraude fiscal tiene un componente social indiscutible, pero la crisis económica lo va haciendo perceptible como grave problema del país. Se ha estimado que el 72% del fraude procede de grandes empresas y patrimonios, el 17% se ha atribuido a las Pymes, y el 8% a los autónomos y asalariados. Frente a lo que la Comisión Europea ha calificado de planificación fiscal agresiva se requieren medidas multilaterales de cooperación internacional. Destacan las decisiones del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información, de la OCDE para evitar la deslocalización de beneficios, el Plan de Acción de la Unión Europea para reforzar la lucha contra el Fraude y la evasión fiscal, la modificación de los

Convenios Bilaterales para evitar la Doble Imposición Internacional suscritos por España para potenciar cláusulas de intercambio de información, y la creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional. La adhesión de España y países de nuestro entorno a la Ley USA de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (FATCA) obliga a las entidades financieras a informar sobre cuentas en el extranjero de los residentes de países signatarios, lo que nos introduce en un sistema global de intercambio automático de información. En la UE se prevé para final de 2013 una nueva Directiva sobre intercambio de información que finiquita el secreto bancario, mientras que en materia del IVA se combate el fraude carrusel introduciendo un mecanismo de emergencia como reacción rápida contra el fraude en masa. Además se promueve una Directiva con el objeto de limitar la planificación fiscal agresiva que dificulte la deslocalización artificial de las grandes sociedades; se negocia acuerdo de intercambio de información con Suiza, Liechestein, Mónaco, Andorra y San Marino; y se proponen posiciones coordinadas en materia de paraísos fiscales ante el G-8, el G-20 y la OCDE. Pero al tiempo que se implementan estas medidas, no debe olvidarse que la elevada presión fiscal impide la reactivación y la contratación de trabajadores, y retroalimenta la economía sumergida, la evasión y el fraude fiscal. Un estudio de la Universidad de Harvard revela que el incremento de los activos en entidades bancarias de los refugios (paraísos) fiscales se produce tras aumentos de la presión fiscal. Carece de rigor afirmar que los capitales que llegan los paraísos fiscales son dinero ilegal, la mayor parte procede de empresas multinacionales que tratan de lograr un mayor crecimiento evitando la doble imposición, y evitando la inseguridad jurídica vinculada a sus inversiones en países inestables. No disminuyen la actividad económica en los países de alta fiscalidad sino que, al contrario, la incrementan. La exigencia comunitaria de unanimidad en las normas sobre tributación y la lentitud de las instituciones europeas se ha convertido en los mejores aliados de la evasión fiscal. Las grandes empresas no hacen sino aprovechar las ventajas fiscales de otras jurisdicciones, apoyadas en la difusa línea que separa la economía de opción de la evasión impositiva, y con la legítima voluntad de lograr una mayor seguridad y ahorro de costes fiscales. En España se ha permitido que las empresas compraran activos en el extranjero y se dedujeran el fondo de comercio, se ofrecieron incentivos a empresas extranjeras, un régimen fiscal leve para profesionales de alta cualificación, un régimen especial para entidades de mera tenencia de valores extranjeros, existen nuestras SICAV, y ventajas fiscales territoriales como las de Navarra. ¿Acaso no son estas ventajas instrumentos de evasión legalizados? Conviene, en primer lugar, prevenir y castigar la corrupción política, fomentar la atracción de capital con transparencia, pero sin incautación, y hacer efectiva la libre circulación de capitales.

Lilo Peña Garrido reflexiona sobre las polémicas tasas judiciales revitalizadas por la Ley 10/2012, que han provocado polémica social entre quien las consideran legítimas y quienes piensan que el servicio público de justicia debería ser gratuito, mediando quienes solo piden moderación en su importe. En tanto que tasas son tributos que se rigen por el principio de equivalencia. A las estatales se suman dos tasas en Cataluña (Ley 5/2012 de la Generalitat). Según el TC el derecho a la tutela judicial no equivale a derecho a acceder a la justicia de forma gratuita, y se admiten las que no sean de cuantía desproporcionada, con sustento en la jurisprudencia del Tribunal de Derechos Humanos de Estrasburgo; para el TC nuestra Constitución solo exige que se garantice el acceso gratuito a la justicia a los litigantes que prueben que carecen de recursos económicos. El legislador estatal se fundamenta en la necesidad de obtener ingresos que mejoren la financiación del sistema judicial y especialmente la justicia gratuita, además de racionalizar el acceso a la potestad jurisdiccional, esto es, un fin extrafiscal. Este último fin no es considerado razonable por el CGPJ, mientras que la justicia gratuita no percuta sobre el Estado recaudador de la tasa en aquellas CCAA que tienen asumidas competencias en materia de justicia. El TC en su doctrina admite que la administración de la Administración de Justicia (lo que no forma parte del núcleo esencial: constitución, funcionamiento, y gobierno de juzgados y tribunales, y el estatuto jurídico de jueces, magistrados...), le corresponde a las CCAA que han asumido competencias en la materia. El hecho imponible de la tasa estatal y de la tasa autonómica no deben coincidir, por lo que, mientras que la tasa estatal grava el ejercicio de la potestad

jurisdiccional, las tasas catalanas se refieren a la prestación de servicios personales y materiales en la administración de la Administración de Justicia y la utilización o aprovechamiento de bienes y derechos afectos al servicio público de la Administración de Justicia. Frente al recurso de inconstitucionalidad del Gobierno contra las tasas catalanas, y el informe del Consejo de Estado defiende la autora la compatibilidad de ambas tasas, como también lo hace el Consell de Garanties Estatutàries de Catalunya. La tasa estatal grava el ejercicio de la potestad jurisdiccional con exenciones objetivas como los asuntos de familia y laudos arbitrales, mientras que las tasas catalanas gravan los servicios personales y materiales en el ámbito de la administración de la Administración de Justicia, excluido el ámbito laboral, con exenciones en materia de sucesiones, familia, estado civil, contencioso en materia de personal, protección de derechos fundamentales y electoral. En la tasa estatal son sujetos pasivos las personas físicas y jurídicas con exención subjetiva para casos de justicia gratuita, mientras que la tasa catalana atribuye la sujeción a las personas físicas y jurídicas con exención subjetiva para casos de justicia gratuita y para entidades totalmente exentas en el IS. En el ámbito de la cuota tributaria debe partirse de que si se quiere financiar el sistema con tasas debe aprobarse una memoria económica para evaluar el respeto al principio de equivalencia. No se conoce si el Estado ha querido gravar el servicio prestado por jueces y magistrados únicamente o el uso del conjunto del sistema, no siendo esto posible en las CCAA que han asumido competencias en la administración de la Administración de Justicia. Aunque el RDL 3/2013 redujo las cuantías de las tasas estatales, sin carácter retroactivo, la gran diferencia entre el elevado importe de las tasas estatales y el más reducido de las tasas catalanas, supone para la autora que el Estado pretende financiar todo el gasto público en materia de justicia y no solo el relativo a los jueces y secretarios judiciales, lo que comporta invasión de las competencias de las CCAA. El devengo de la tasa estatal se produce cuando se inicia por el sujeto el proceso judicial, antes de que se haya realizado el servicio, lo que ha generado grandes problemas de interpretación, y el devengo de las tasas catalanas es similar. La regulación de la tasa estatal prevé supuestos de devolución cuando el servicio no se presta por causa no imputable al sujeto pasivo, cuando se minoran la cuantía, se acumulan procesos, soluciones extrajudiciales, y allanamiento total, pero no se prevé nada parecido en las tasas catalanas. No se permite aplazamiento ni fraccionamiento ni compensación en la tasa estatal (ni en las catalanas), y si no se paga la tasa el secretario judicial confiere plazo de subsanación en 10 días, transcurrido el cual precluye el trámite y finaliza el proceso.

