

R e v i s t a
Técnica
Tributaria
S U M A R I O

PRESENTACION 7

ESTUDIOS

A VUELTAS CON LOS ORGANOS DE GESTION TRIBUTARIA. 13
Eva Andrés Aucejo

FUNDACIONES. LEY 30/1994. 47
Isabel Busquets Altet

EL "TREATY SHOPPING" VISTO DESDE LA OPTICA 67
DEL DERECHO COMUNITARIO.
Ramón Casero Barrón

LA POSIBILIDAD DE REVISAR DE OFICIO EN FAVOR 73
DEL CONTRIBUYENTE LAS LIQUIDACIONES IMPUGNADAS
EN VIA CONTENCIOSA.
Ramón Falcón y Tella

REGIMEN FISCAL DE LAS FUSIONES POR ABSORCION. 79
Miguel Gutiérrez Bengoechea

NUEVO CODIGO PENAL. CUENTAS ANUALES. 93
Francisco Javier López Aldea

LAS REFORMAS DEL CODIGO PENAL EN MATERIA 107
DE DELITO FISCAL Y DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.
SU INCIDENCIA EN EL REGIMEN SANCIONADOR APLICABLE
EN EL AMBITO DE LAS HACIENDAS FORALES.
Alvaro Merino Corcóstegui

UNA REFLEXION SOBRE LA PROBLEMÁTICA DE LA SUSPENSION 115
DE LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS.
Alicia de la Peña Aguilar

LEGISLACION

CRONICA LEGISLATIVA 121
*Disposiciones fiscales aparecidas durante el período
enero-marzo de 1996.*

JURISPRUDENCIA

SELECCION DE JURISPRUDENCIA

<i>Tribunal Constitucional. Sentencia de 14-12-95, por la que se resuelve un recurso de inconstitucionalidad contra determinados preceptos de la Ley de Tasas y Precios Públicos</i>	141
<i>Tribunal Supremo. Sentencia de 23-10-95. Compensación de cantidades ingresadas indebidamente con cantidades resultantes de la nueva liquidación practicada por la oficina gestora</i>	149
<i>Tribunal Supremo. Sentencia de 28-10-95. Nulidad de las modificaciones introducidas en el Reglamento Notarial, en relación con el ITP y AJD</i>	152
<i>Tribunal Supremo. Sentencia de 27-2-96. Interrupción de las actuaciones inspectoras por plazo superior a seis meses</i>	156
<i>Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 6-11-95. Las sanciones no firmes que sean objeto de revisión judicial han de ser objeto de nueva calificación y de nueva cuantificación.</i>	166
<i>TEAC. Resolución de 29-3-95. Fraude de Ley. Negocio simulado. Negocio indirecto.</i>	168
<i>TEAC. Resolución de 4-4-95. Operaciones vinculadas. Préstamo sin interés.</i>	172

UNION EUROPEA

JURISPRUDENCIA

<i>STJCEE de 8-2-96. Legislación nacional que establece el devengo de intereses de demora sobre las exacciones reguladoras agrícolas y el IVA</i>	177
<i>STJCEE de 14-12-95. Retraso en la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país</i>	179
<i>STJCEE de 9-11-95. Devolución de derechos de aduana</i>	180

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

A VUELTAS CON LOS ORGANOS DE GESTION TRIBUTARIA

Eva Andrés Aucejo

*Licenciada en Derecho y en Ciencias Económicas
Facultad de Derecho. Universidad de Valencia*

1- PLANTEAMIENTO DE LA CUESTION

Desde que hace diez años se aprobara la Ley 10/1985, de 26 de abril de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, no han faltado voces sumándose al virtual debate sobre su modificación.

Múltiples eran los puntos supurados del antiguo texto tributario del 63 faltos de intervención. Mas, intervención coherente e integradora que no parcialmente aislada sin vertebración alguna.

Aquello que se ha llegado a tildar de auténtica "exigencia del Derecho tributario actual"¹ es hoy una realidad. Con fecha 20 de julio de 1995 vio la luz la Ley de Reforma parcial de la Ley General Tributaria. Su respuesta global a las imperiosas necesidades con ella esperadas cubrir, su ecuanimidad para resolver los dos intereses de siempre en conflicto: Administración-administrados, en definitiva, su viabilidad, es algo que el tiempo dirá. Bástenos pues, el presente, para unas modestas reflexiones sobre el papel estelar otorgado *de iure* y con carácter general a los órganos encargados de la gestión tributaria vía funciones de comprobación.

Acometido que pasa por describir la evolución operada en el esquema de la gestión tributaria, así como en el perfil competencial de los distintos órganos administrativos intervinientes en el seno del procedimiento de gestión tributaria.

Al hilo de lo expuesto cabrá una valoración crítica del planteamiento previsto al respecto en la vigente Ley General Tributaria: ¿estamos ante el fenómeno descrito por la ley del péndulo?, ¿vuelve el predominio de los órganos gestores *versus* los órganos inspectores dentro del procedimiento de gestión tributaria?, ¿podría la

¹PALAO TABOADA, C.: "La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria", C.T., 69/1994, pág. 54.

E S T U D I O S

nueva atribución de funciones a los órganos gestores menoscabar la seguridad jurídica del contribuyente habida cuenta la marcada ausencia de su normativa reglamentaria?

Sin duda algo de todo ello hay. Lógicamente, el nuevo rumbo que ha emprendido el esquema de competencias de los órganos administrativos de la Administración Tributaria, responde a las necesidades propias generadas por la evolución del sistema tributario. Autoliquidaciones masivas, índices elevados de fraude fiscal, incremento del número de liquidaciones con derecho a devolución, son, entre otros, factores significativos de tal acontecer.

2- EL ESQUEMA DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA TRAS LA LEY DE REFORMA PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Lejos de constituir un aspecto novedoso, el debate sobre la importancia de los aspectos formales del tributo se remonta a épocas pasadas. Tratadistas afamados del momento no han faltado poniendo de manifiesto la evolución operada desde la "glorificación del hecho imponible"², caracterizada por la polarización de los estudios en la obligación tributaria³, hasta el reconocimiento y enaltecimiento del papel jugado por la gestión tributaria en la aplicación de los tributos⁴.

Este cambio de actitud se propició a medida que se fue apercibiendo la necesidad de contar con una normativa procedimental válida y eficaz para llevar a buen fin el

²«Es cierto -afirma TEJERIZO LÓPEZ, J.: "La reforma de la gestión tributaria", C.T., 68/1993, pág. 81- que en el momento en que se publicó la Ley, 1963, la ciencia tributaria se encontraba, desde un punto de vista teórico, en la época de glorificación del hecho imponible, ..., el núcleo fundamental del Derecho tributario estaba constituido por la regulación de la obligación tributaria.

Actualmente esto no se puede sostener... La doctrina ha ido poniendo de relieve desde entonces la enorme importancia de los aspectos dinámicos del fenómeno tributario...».

³Sobre el particular se ha dicho: "los estudios se polarizan en la obligación tributaria y se prescinde de la parte formal o procedimental del Derecho tributario, considerada como administrativa y, por tanto, marginada de los estudios tributarios". MARTÍN DELGADO, J.: "Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones-autoliquidaciones y las declaraciones complementarias", H.P.E., nº 84/1993, pág. 16.

⁴"Vemos, pues, cómo el Derecho tributario cambia de eje en estos últimos tiempos y pasa de ser primordialmente un Derecho del hecho imponible a ser un Derecho de la liquidación del tributo". CORTÉS DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Civitas, Madrid, 1985, 4ª ed., pág. 264. E igualmente se afirma: "Si el estudio del hecho imponible y de la obligación tributaria contribuyó en su momento a cimentar sobre sólidas bases conceptuales la formación de nuestra disciplina y a elevar el armazón que posibilitara su desarrollo lógico, hoy puede decirse, pacíficamente admitido, que una cabal comprensión del Derecho Tributario exige, junto con la consideración de las cuestiones indicadas, el tratamiento sistemático de los procedimientos a que la aplicación de la Ley Tributaria da lugar". RUIZ GARCÍA: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 25.

Eva Andrés Aucejo

Derecho tributario material⁵. Lo que en ningún caso puede ser óbice para desconocer el imperio de éste último en toda década, pasada, presente y futura.

Cuenta el profesor TEJERIZO LÓPEZ⁶, que "ya la propia L.G.T. era consciente de la importancia que los aspectos procedimentales tienen en la aplicación de los tributos, puesto que a su regulación dedicó, dedica todavía, prácticamente la mitad de sus artículos" (artículos 90 a 171 recogidos en el Título III).

Conclusión que puede extrapolarse al momento actual habida cuenta la nueva Ley de Reforma parcial de la Ley General Tributaria se limita a modificar preceptos específicos, manteniendo incólume la disposición de Títulos, Capítulos y Secciones.

Por lo general, el conservadurismo de normas y disposiciones legales pertenecientes a textos que han alcanzado una cierta madurez, *per se*, no es malo. Empero, cuando la perpetuación se produce vía inercia, por ineptitud, desconocimiento e indolencia manifiesta, cuando se observa lo ignorado del esfuerzo de aquéllos que, sensibilizados por la escrupulosa redacción de la norma jurídica realizan una labor constructiva de la que beba el hacer legislativo, una reflexión se torna recalcitrante: ¿por qué se desoye a la doctrina!.

Desde este prisma y centrando el estado de la cuestión en el Título III: "La gestión tributaria", cabe plantearse los siguientes interrogantes: ¿por qué se ha desaprovechado la ocasión para delimitar conceptualmente el término "gestión tributaria"?⁷; ¿por qué se mantiene el esquema de liquidación clásico o tradicional previsto en el Título III, cuando el mismo ha sido desbordado como consecuencia del instituto de la autoliquidación?, y a propósito: ¿qué hay de la autoliquidación como forma habi-

⁵«Y esa actitud no es caprichosa -dice CORTES DOMÍNGUEZ: Ordenamiento tributario..., ob., cit., pág. 264- sino que obedece a una razón importante. Es la siguiente: la doctrina es consciente de que para nada vale el esfuerzo del legislador en definir legalmente los elementos estructurales que definen la obligación de cada tributo si esta labor no va acompañada de una rigurosa disciplina de la actividad administrativa aplicadora del Derecho».

En el mismo sentido, CASADO OLLERO, G., resalta la imposibilidad de pronunciarse sobre el grado de justicia de un sistema tributario, si se ignora la efectiva gestión que de él se hace por la Administración fiscal. Por lo que entiende, "no basta, pues, con detenerse en la fase del 'establecimiento' del tributo para verificar la medida en que resultan observados los principios de justicia, sino que es preciso atender al momento de su 'aplicación'". "Los esquemas conceptuales y dogmáticos del Derecho Tributario. Evolución y estado actual", *CREDF*, 59, 1988.

⁶"La reforma de la gestión tributaria", ob., cit., págs. 81 y 82.

Sobre el particular se pronuncia igualmente ESCRIBANO, F.: La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España", *REDF*, nº 76/1992, pág. 655.

⁷Pocos meses antes de la publicación de la Ley 25/1995 se podía oír la siguiente petición: "No nos queda más que requerir la inminente necesidad de que en la futura reforma de la Ley General se aclare terminológicamente y se utilice con mayor precisión este término, estableciendo una denominación coherente cuando se emplee para delimitar, al menos, los siguientes conceptos: los actos (de gestión), el procedimiento (de gestión) y los órganos administrativos (de gestión)". MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 37.

E S T U D I O S

tual de iniciar el procedimiento de liquidación?; ¿para cuando el aclamado Reglamento de gestión?; ¿por qué la alusión reiterada a Leyes prácticamente inexistentes como por ejemplo la Ley de Procedimiento Administrativo?⁸, ..., y el colmo: "los jurados tributarios", o como gráficamente los describe mi maestro el Dr. MARTÍN QUERALT "los viejos fantasmas", "del espíritu de los viejos Convenios y Evaluaciones Globales"⁹.

De las cuestiones apuntadas haremos hincapié en la primera de ellas, esto es, en la interpretación que al término gestión tributaria haya que darle. Sabido que la Ley de reforma parcial de la LGT no aclara la confusión terminológica del mismo, volcaremos nuestra atención en las distintas acepciones puestas de manifiesto por la doctrina. Y, sin no ser poca la nebulosa reinante en la LGT al respecto, el tema adquiere si cabe, tintes más grises cuando se está a su significado y alcance en las Leyes reguladoras de los distintos tributos, así como en otras Leyes fuera del círculo tributario (Ley General Presupuestaria, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común).

Hasta cinco son los significados hallados del término "Gestión Tributaria", cuya ordenación siguiendo un criterio de mayor a menor amplitud sería como sigue:

1º.- En sentido "MUY AMPLIO"¹⁰, la gestión tributaria comprende todo el proceder administrativo en sede tributaria.

Desde este punto de vista, la gestión tributaria se identifica con el Derecho tributario formal tendente a la efectiva aplicación de los tributos¹¹, e integrado por las normas reguladoras de los procedimientos de liquidación, recaudación, así como por la revisión de los actos en vía administrativa¹².

⁸En este sentido se ha dicho: "Tampoco estaría de más que se hubiera aprovechado la ocasión (de la reforma de la LGT) para otros menesteres. Para, por ejemplo, dejar de citar leyes prácticamente inexistentes -como la Ley de Procedimiento Administrativo- y efectuar las remisiones normativas con rigor aludiendo a leyes prácticamente inexistentes y a preceptos también inexistentes -vid. artículos 94, 97 y 167.c), por ejemplo-". MARTÍN QUERALT, J.: "Prólogo a la Ley General Tributaria", ed. Tecnos, S.A., 1995, pág. 21.

⁹"Prólogo a la LGT" ya citado, pág. 22.

¹⁰Expresión utilizada por el profesor TEJERIZO LÓPEZ, J.: "La reforma de la gestión tributaria", ob., cit., pág. 82.

¹¹"Con la locución «gestión tributaria» -dice SAINZ DE BUJANDA- nos referimos al conjunto de actividades, reguladas por el ordenamiento jurídico (Derecho tributario formal), que tienen por objeto dar efectividad material a las normas reguladoras del tributo, determinando la cuantía de las deudas tributarias y procediendo a su cobro". Lecciones de Derecho Financiero, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 6ª ed., Madrid, 1988, pág. 267.

¹²Nítidamente concluye el Dr. FERREIRO: "El Derecho formal tributario debe, pues, regular, en primer lugar, el procedimiento de determinación de la obligación tributaria y de sus obligaciones accesorias, es decir, el procedimiento de liquidación. En segundo lugar, el procedimiento de ejecución de estas obligaciones, es decir, la recaudación, y en tercer lugar, el procedimiento de revisión de los actos administrativos que no sean conformes a Derecho". *Curso de Derecho Financiero español*, Ed. Marcial Pons, 16ª edición, Madrid, 1994, pág. 470.

Ésta, es la acepción hecha valer en el Título III de la LGT, al englobar bajo la rúbrica "la gestión tributaria"¹³, tanto los procedimientos de liquidación y recaudación como la revisión de los actos en vía administrativa.

Se entiende así el término "gestión tributaria" en un sentido "amplísimo" según palabras del profesor PALAO TABOADA¹⁴, o en un "sentido técnico" atendiendo a la terminología utilizada por GOTA LOSADA¹⁵.

2º.- La locución "gestión tributaria" se emplea en un sentido "AMPLIO", cuando se hace referencia a los procedimientos de liquidación y recaudación, confrontándolos a la revisión de los actos en vía administrativa¹⁶.

Así definida la gestión tributaria, es decir, integrada por las actividades de liquidación y recaudación, es la que se ha dado en llamar: "la gestión tributaria propiamente dicha"¹⁷.

Su consagración legal se halla en el artículo 90 de la LGT¹⁸ que distingue entre la

¹³Por todos, vid. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Ed. Civitas, Madrid, 1992, pág. 180.

¹⁴"Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección". CT 63/1992, pág. 101.

¹⁵Para GOTA LOSADA, la gestión tributaria en sentido técnico encierra las funciones de liquidación y sus actos preparatorios, las de ejecución (recaudación tributaria) y determinadas modalidades de la revisión administrativa (recurso de reposición, revisión de oficio, ...). *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Vol. IV, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1972, pág. 200.

¹⁶En esta línea, hace ya más de veinte años escribía PALAO TABOADA: «Sin embargo, (la LGT) emplea el término "gestión" en dos sentidos: Uno amplio, según el cual gestión se contrapone a "resolución de reclamaciones o recursos" (artículos 90 y 114 de la LGT). En este sentido, la gestión tributaria comprende, además de la liquidación, la recaudación, la Inspección y los Jurados». *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español*, estudio preliminar al vol. III de la traducción española de Principios de Derecho tributario, de BERLIRI, A., EDE, Madrid, 1973, pág. 53.

¹⁷PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario", ob., cit., pág. 179.

¹⁸Precepto cuyos antecedentes se remontan en el tiempo hasta 1924, año en el cual el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, de 29 de julio, previó en su artículo 1º:

"Las funciones de la Administración en todos los ramos de la Hacienda pública se ejercerán en lo sucesivo con separación en sus dos órdenes de gestión y de resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se susciten en vía gubernativa, y estarán en su consecuencia, encomendadas a organismos diferentes".

Norma perpetuada posteriormente en el Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 26 de noviembre de 1959.

En este sentido: FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", REDF, nº 37, 1983, pág. 81, y también, GOTA LOSADA: *Tratado del Impuesto...*, ob., cit., págs. 197-198.

E S T U D I O S

actuación consistente en la resolución de recursos y la actuación de gestión, integrada ésta última por las funciones de liquidación y recaudación¹⁹.

3º.- En sentido "ESTRICTO" la gestión tributaria se identifica exclusivamente con la actuación de liquidación, dejando al margen el otro orden de gestión previsto por el artículo 90, esto es, el de recaudación. A esta interpretación da pie el que "tanto sistemáticamente como en su articulación jurídica, ambas (las fases de liquidación y recaudación) se llevan a cabo a través de procedimientos bien diferenciados, arrancando los de recaudación de los actos finales del procedimiento de liquidación, y sin que en fase recaudatoria proceda, por lo general, reabrir ni retornar a la liquidatoria"²⁰.

Gestión tributaria equivale, pues, a "liquidación" entendida ésta como procedimiento que no como acto, lo que significa equiparar gestión tributaria a un procedimiento complejo integrado al menos por otros dos procedimientos: el de *liquidación* y el de *comprobación*²¹.

Tal acepción de la gestión tributaria en tanto que liquidación "versus" recaudación es, como se ha dicho, "lo usual", pudiendo concluirse que "la gestión tributaria se identifica especialmente con la liquidación del tributo"²².

Revalida en parte lo expuesto el hecho de que el artículo 9.1.c) de la LGT (no alterado por la última reforma parcial), ordene el desarrollo de la Ley por los Reglamentos de gestión y recaudación. Ahora bien, puesto que el precepto invocado alude igualmente a los Reglamentos de inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, cabría acotar todavía más el significado de la locución "gestión tributaria".

¹⁹Delimitada, pues, la gestión de la resolución de reclamaciones, dos funciones básicas la integran, según el precepto transcrito (art. 90 LGT), que son la 'liquidación' y la 'recaudación'. MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO / CASADO OLLERO / TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, pág. 335.

En el mismo sentido se pronuncia TEJERIZO LÓPEZ, J.: "La reforma de la ...", ob., cit., pág. 82, en la segunda acepción que lleva a cabo del término gestión tributaria.

²⁰MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO/... *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob., cit., pág. 336.

²¹En este sentido PALAO TABOADA afirma que "en el caso de que en el procedimiento de liquidación se dé la presencia de un acto de comprobación no es plenamente riguroso hablar de un solo procedimiento, sino que es más exacto afirmar que existen al menos dos procedimientos: el de comprobación y el de liquidación, cada uno de ellos integrado por sus propios actos preparatorios o de trámite, carentes, por tanto, de propia autonomía y realizados en vista del acto final del procedimiento concreto en el que se enmarcan". Por eso BERLIRI habla en ocasiones de "procedimiento de procedimientos". *Naturaleza y estructura ...*, ob., cit., pág. 51.

²²"Lo usual es, sin embargo, que cuando se habla de 'gestión tributaria' se esté haciendo referencia precisamente a lo que el citado precepto (art. 90 LGT) denomina con notable impropiedad 'liquidación', designando al todo por su parte más importante". PALAO TABOADA: "Temas para un debate ...", ob., cit., pág. 101.

Eva Andrés Aucejo

4º.- El término "gestión tributaria" en una versión MÁS LIMITADA" O "RESTRINGIDA", comprende las actividades realizadas por los órganos de gestión en el procedimiento de liquidación, dejando al margen todo lo referente a la Inspección²³.

En este sentido GOTA LOSADA establece que la promulgación de los citados reglamentos previstos en la LGT da lugar a que el concepto "estricto" se convierta en "esencialmente residual" o "limitadísimo", reconducible según el propio autor "a lo que es mera liquidación y actividad probatoria de las Oficinas Gestoras"²⁴.

Fuera ya de la LGT, tal es el criterio que, pensamos, adopta la Ley 31/1990, de PGE para 1991 (art. 31), cuando para la creación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria cita las funciones y procedimientos de gestión, inspección y recaudación.

5º.- Por último, la hebra más fina conceptualmente hablando, la enhebra, sin duda, la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, ya que al hilo de la normativa reguladora de los procedimientos administrativos en materia tributaria, cita los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación.

A la vista de la actual confusión terminológica del término gestión tributaria, y al tanto de aquellas voces alzadas cuando aún había tiempo, sólo nos resta afirmarnos en nuestra pregunta inicial: ¿Por qué se ha desaprovechado la ocasión?

3- CONCURRENCIA DE LOS DISTINTOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS EN LA GESTION DE LOS TRIBUTOS. EVOLUCION TEMPORAL

Los órganos de la gestión e Inspección tributaria, constituyen desde antaño medios valedores de la Administración para la actuación del procedimiento de gestión.

Así es. Ya en los albores de este siglo, inmersos en el seno del procedimiento liquidatorio convivían junto a los órganos encargados de la gestión de la Administración tributaria, otros dedicados a la investigación de hechos y datos con trascendencia tributaria, no declarados por el contribuyente.

"Sin perjuicio de que -como afirman MARTÍN QUERALT /LOZANO SERRANO..., *Curso de Derecho...*, ob., cit., pág. 337- en un contexto más amplio incluya indudablemente la fase de recaudación".

²³ Hace ya bastantes años, PALAO TABOADA, C., se refirió a este concepto tildándolo de "estricto": "En otros sentido, estricto, la gestión comprende, exclusivamente, la liquidación y quedan fuera de ella aquellas tres últimas actividades (recaudación, inspección y jurados)". *Naturaleza y estructura...*, ob., cit., págs. 53 y 54.

Recientemente, este autor se ha vuelto a pronunciar al respecto aludiendo al sentido restringido del término "gestión tributaria", que deja fuera además de las actividades de revisión de actos en vía administrativa, y recaudación, a la Inspección. "Temas para un debate...", ob., cit., pág. 101.

²⁴ *Tratado ...*, ob., cit., pág. 201.

E S T U D I O S

Con el devenir del tiempo, estos órganos llamados en origen a desempeñar funciones perfectamente delimitadas, verán enturbiar su círculo de atribuciones paulatinamente hasta el presente. En la actualidad, la Ley 25/1995, de 20 de julio, lejos de aclarar los perfiles competenciales de ambos órganos administrativos, fomenta los puntos de intersección entre ellos, al potenciar sobremanera las facultades de los oficinas gestoras.

El panorama de atribuciones, de por sí, ya mixturado como consecuencia de unos cuerpos de la Inspección de tributos ostentadores de la facultad de liquidar tributos²⁵, se entrevera todavía más al perder éstos la hegemonía absoluta sobre uno de sus máximos baluartes: "la facultad de comprobación"²⁶.

Enterrado definitivamente ha quedado, pues, el tan venerado "principio de especialización". Dos órganos: para la gestión e inspección tributaria, pasan a concurrir rivalmente en la gestión de los tributos donde el caballo de batalla lo presenta, sin lugar a dudas, la comprobación tributaria.

Hoyando en el porqué del trasunto, un hecho deviene innegable: la aglomeración en el ámbito tributario, la saturación del modelo de autoliquidación agregada, el desbordamiento del número de declaraciones-liquidaciones con clara tendencia al alza en las de signo negativo, requería sin demora de todo el esfuerzo de la Administración.

Objetivo: mantener si no incrementar el *haber* público controlando a toda consta los cargos que al *debe* puedan llegar, registrados, por devoluciones masivas derivadas de Autoliquidaciones u otras devoluciones de ingresos indebidos, o no registrados, consecuencia del fraude fiscal.

El congestionado sistema de las autoliquidaciones encontró su arma potente en las llamadas "paralelas". Mas, de sobras sabida la cuestionada naturaleza de éstas en tanto que actos de liquidación, el legislador fiscal opta por incorporarlas al

²⁵ Cuya conveniencia no entramos a cuestionar.

La doctrina que originariamente opinó sobre el proceso expansivo de competencias atribuidas a los órganos de la Inspección, no vió con muy buenos ojos que se vulnerase el principio de especialización de las funciones atribuidas inicialmente a las Oficinas liquidadoras y a la Inspección de los Tributos.

En épocas más recientes, aparecen voces críticas refutando los anteriores argumentos con pronunciamientos en favor de las competencias liquidadoras de la Inspección de los tributos. Así:

- CLAVIJO CARAZO, F.: "La función comprobadora y liquidadora de la Inspección", Impuestos, 1986-II.

- CHECA GONZÁLEZ, C.: "La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos: Historia de una evolución", Impuestos, 1986-II.

- Por su parte, la STC76/1990, de 26 de abril (FJ 8º), proclama la constitucionalidad de la asunción de las funciones de inspección y liquidación en un mismo órgano.

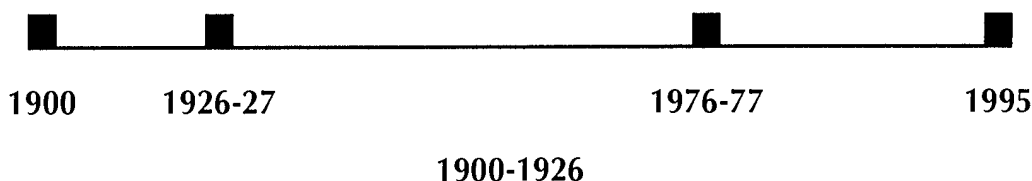
²⁶ Facultad que pasa a ser compartida por los órganos de gestión, con el alcance y contenido que se comentarán posteriormente.

Eva Andrés Aucejo

nuevo texto, esta vez, otorgándoles carta de legalidad bajo su conceptualización como liquidaciones provisionales. Atrás queda, por ende, su conocida gráfica denominación.

En consecuencia, "agilidad", "eficacia" y "economía", pensamos, han sido los móviles conductores de las nuevas prerrogativas conferidas a los órganos de gestión. Fácilmente intuible el que éstos cuentan con un acceso rápido y directo a la masa de Autoliquidaciones realizadas por los contribuyentes, se les atribuyen amplios poderes de actuación mediante la facultad de girar liquidaciones provisionales de oficio, atendiendo a: los datos consignados en las liquidaciones tributarias y justificantes de los mismos (antes llamadas "paralelas"); los elementos de prueba obrantes en la propia Administración (prueba preconstituida del hecho imponible); posibles divergencias de criterio Administración-contribuyentes, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias. Todo ello, guarnecido, en su caso, con las convenientes actuaciones de comprobación abreviada.

Veamos cuál ha sido la secuencia operada en el esquema de atribuciones conferidas a los órganos de la Administración tributaria. A tal fin, creemos conveniente trazar una línea cronológica definida por tres segmentos temporales. A saber:



Sabido es, que ya de principios de siglo data la concepción clásica del procedimiento "normal" o "general" de liquidación²⁷, identificable con la gestión tributaria en sentido estricto²⁸.

La liquidación, en tanto que procedimiento complejo, distinto del acto en sí, e integrado al menos por otros dos procedimientos, el de comprobación, tendente a fijar los elementos de hecho determinantes para la liquidación del tributo y el de liquidación, apto para la determinación de la cuantía de la obligación tributaria, se consolida en el

²⁷ En esencia, el procedimiento normal de liquidación era el aplicable a la generalidad de los tributos estatales.

Sobre dicho procedimiento de liquidación normal, en contraposición de los procedimientos especiales, puede verse:

- FERREIRO LAPATZA, J.J., en su conocido *Curso de Derecho Financiero y Tributario*.
- SAINZ DE BUJANDA, en el apéndice a *Hacienda y Derecho*, III.

²⁸ En este sentido CHECA GONZÁLEZ, C., comienza su artículo "la asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de los Tributos: Historia de una evolución", *Impuestos* 1986-II, pág. 280, hablando del "que se ha dado en denominar procedimiento normal o general de liquidación o de gestión en sentido estricto".

Ésta es, como puede observarse, la acepción número tres expuesta en el epígrafe anterior.

E S T U D I O S

tiempo como la actuación administrativa clave para la determinación de la deuda tributaria²⁹.

Desde la perspectiva clásica o tradicional, el procedimiento de liquidación "se ha concebido inveteradamente como un procedimiento a través del cual la Administración llega a conocer, en concreto, los elementos de cuantificación de la obligación tributaria y los combina técnicamente en la forma establecida por la ley para fijar el importe de la deuda". Concluye este procedimiento con un acto -el de liquidación tributaria- "en el que la Administración se pronuncia sobre la cuantía del débito tributario y lo da a conocer mediante la oportuna notificación al sujeto obligado"³⁰.

El iter procedimental de dicho proceso queda articulado a través de cuatro fases o secuencias bien diferenciadas. La primera se caracteriza por la presentación de "la declaración tributaria" por parte del contribuyente ante la Administración³¹. Con ello se pone en conocimiento de esta última, los elementos, datos y documentos precisos para fijar el importe de la deuda tributaria. En un segundo momento, los órganos gestores apoyados en la información suministrada por el contribuyente, proceden a la "liquidación provisional" del tributo. A efectos de ratificar o no, los extremos contenidos en la liquidación, se requiere una tercera fase -la de "comprobación"- protagonizada por los órganos de la Inspección. La secuencia se cierra con el acto de "liquidación definitiva" llevado a cabo por los órganos gestores, acto por el que se fija de forma concluyente la obligación tributaria.

Este procedimiento de liquidación clásico ha tenido una extraordinaria acogida, no sólo en la legislación del período temporal que estamos contemplando, sino también en textos normativos de épocas siguientes. Así, después de que el esquema clásico tuviera su acogida en el artículo 9 del Texto Refundido de la Contribución de Utilidades de 1922, se vio perpetuado en el ordenamiento tributario español, tanto en la Contribución General sobre la Renta (art. 27 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, complementada por la Orden de 20 de junio de 1955), como otros Impuestos³².

La concepción tradicional del procedimiento liquidatorio experimenta sus primeras grietas cuando, en 1964, por Ley de 11 de junio se acoge de forma indubitada y generalizada la figura de la autoliquidación, pusínimamente prevista en la LGT de 1963.

²⁹Sobre el procedimiento de liquidación, destaca CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.: "Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho tributario español". *Estudios de Derecho tributario*, en memoria de M^a del Carmen Bollo Arocena, Servicio Editorial, Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993.

³⁰SAINZ DE BUJANDA, F.: *Notas de Derecho Financiero*, ob., cit., pág. 92.

³¹-Sin perjuicio de los otros dos sistemas de iniciación previstos en el artículo 101 de la LGT-.

³²Un comentario más extenso sobre el particular puede verse en: SAINZ DE BUJANDA, *Notas de Derecho Financiero*, ob., cit., págs. 93 y ss.

Eva Andrés Aucejo

La aparición del contribuyente como agente colaborador en el procedimiento de liquidación, lleva a que el engranaje clásico estudiado chirríe cuando se inserta la pieza de la autoliquidación.

Poco se hecho para evitarlo desde entonces y hasta el presente. A lo sumo, se engrasa el sistema mediante la dosificación de un aceite híbrido compuesto por atribuciones parejas a los distintos órganos administrativos encargados de la gestión e Inspección Tributaria. La política fiscal del momento, compelida, probablemente, por los requerimientos del sistema tributario, ha ido determinando el grado de intervención de cada uno de los dos componentes en la mezcla.

Mas, en el plano jurídico-positivo, hoy, prácticamente un siglo después de que tuviera su aparición el procedimiento liquidatorio clásico, todavía late su ser. "Enorme resistencia a introducir y aceptar cambios en la gestión de los tributos"³³ sea posiblemente la causa.

Por lo que respecta a la intervención de los órganos de la Administración tributaria en el procedimiento de liquidación clásico, es de reseñar que fue el período 1900-1926, el único espacio temporal en el cual estuvieron perfectamente delimitadas las atribuciones competenciales de los órganos gestores, así como de los órganos de la Inspección tributaria³⁴. O, al menos, en el plano teórico.

En aquellos momentos, las Oficinas liquidadoras llevaban a cabo, en exclusiva, la calificación jurídica de los hechos imponibles declarados y comprobados, procediendo ulteriormente a la liquidación del tributo. Por su parte, la Inspección se ocupaba de las funciones que de siempre la han caracterizado: la comprobación y la investigación de los hechos imponibles realizados³⁵, y más especialmente esta última, ya que -como se

³³Crítica ésta, realizada por el profesor TEJERIZO LÓPEZ a la actuación de la Administración, "que no ha contribuido en modo alguno a paliar los defectos de la normativa, sino todo lo contrario". "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", REDF, 1994, nº 82.

³⁴Para un conocimiento riguroso y metódico sobre la evolución operada en el esquema de competencias de los órganos de gestión e inspección tributaria, véase:

FERREIRO LAPATZA, J.J.:

- "Las funciones liquidadoras de la Inspección de tributos", REDF, número 11, 1976.

- "La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos", REDF, número 37, 1983.

MARTÍN DELGADO, "Los nuevos procedimientos ...", ya citado.

CHECA GONZÁLEZ, "La asunción de funciones liquidadoras ...", citado.

CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLA / LOZANO SERRANO / SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, Madrid, 1990, págs. 399 y ss.

³⁵Dicha concepción es matizada por el profesor MARTÍN DELGADO ("Los nuevos procedimientos ...", ob., cit., pág. 28), cuando afirma que "la Inspección no ha podido limitar nunca sus operaciones a la simple información sobre datos de hecho, sino que ha extendido sus apreciaciones a verdaderos juicios de valoración jurídica,

E S T U D I O S

dijo en su día- "los órganos liquidadores deben contar con ciertas facultades comprobatorias"³⁶. El criterio de "especialización orgánica", se percibe todavía con mayor nitidez en el Real Decreto de 30 de marzo de 1926 y en el reglamento de 13 de julio del mismo año. Queda perfectamente establecido en el citado Real Decreto que la función de la Inspección se equipara a una "policía tributaria"³⁷, mientras que a las Oficinas liquidadoras se les reserva la calificación jurídica de los hechos impositivos, así como la liquidación del tributo.

1927-1976

Poco iba a durar aquella clara atribución de funciones a órganos concretos. Bastó tan sólo un año más para que el esquema competencial expuesto observara sus primeras fisuras.

En efecto, la Real Orden de 23 de septiembre de 1927, constituyó la punta de lanza en el establecimiento de un nuevo modelo de atribuciones de los órganos encargados de la gestión de los tributos.

La ruptura del esquema iba a venir de la mano de los órganos de la Inspección, que vieron paulatinamente ampliadas sus competencias dentro del procedimiento de gestión.

Tratando de sistematizar ordenadamente los principales hitos sucedidos en la gestión de los tributos de titularidad estatal durante el período 1927-77, nos encontramos con la existencia de dos fenómenos de importancia capital. De un lado el ensanche de competencias mentado por parte de la Inspección tributaria, y, de otro, la aparición de la figura de la autoliquidación. Ambos eventos observan una importante relación en tanto que, la generalización de estas últimas, conllevará a que la Inspección acabe liquidando los tributos. Dos procesos, pues -como se ha dicho- en cierto modo complementarios³⁸. Sepamos algo más de cada uno de ellos.

condicionando, por tanto, todas las operaciones de liquidación posteriores, reservadas en principio a otros órganos de la Administración". Argumento que, nos dice el autor, revalidan Pérez de Ayala y González García, aún a pesar de ser partidarios de la exclusiva atribución de funciones 'investigadoras' o 'informativas' a los órganos de la Administración.

"La concepción clásica de una Inspección exclusivamente informativa -concluye- no ha existido más que en la mente del legislador de 1926 y de algún sector de la doctrina científica".

³⁶FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras ...", ob., cit., pág. 402.

³⁷Término utilizado por GOTA LOSADA (Tratado..., ob., cit., pág. 147), y por MARTÍN DELGADO ("Los nuevos procedimientos...", ob., cit., pág. 25).

Las razones ofrecidas por la doctrina para explicar esta cualidad de la Inspección (de policía tributaria), han sido:

- El principio de división de poderes (GOTA LOSADA), o la aplicación a la Administración de las técnicas de división del trabajo (FERREIRO).

- La propia "garantía del contribuyente" (FERREIRO), esto es, una razón de "pretendida garantía e independencia del administrado (MARTÍN DELGADO).

³⁸FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización de la gestión...", ob., cit., págs. 82 y 83.

Eva Andres Aucejo

La secuencia de la atribución de las nuevas funciones a la Inspección de los tributos, puede resumirse en las tres etapas siguientes:

a) Hasta 1927 la misión de la Inspección era básicamente informativa (de comprobación e investigación)³⁹.

b) Desde 1927 hasta 1975, la Inspección pasó de "informar" a "realizar propuestas de liquidación"⁴⁰.

La primera pisada en tal dirección la dio la Real Orden de 23 de septiembre de 1927 con el establecimiento de las llamadas "actas de invitación", mecanismos por los que, de aceptar el contribuyente las propuestas realizadas por la Inspección, se le eximía de sanción. Ello condujo a que en la mayoría de los casos, la oficina liquidadora condicionada por dicha propuesta simplemente realizase las actuaciones necesarias para su liquidación y trámite consiguiente⁴¹.

Abierta estaba la brecha y en ella ahondaron las normas sucedidas con posterioridad. La Ley de 28 de marzo de 1941, perpetuó el mecanismo expuesto de las actas de invitación. Años más tarde, la O. M. de 10 de abril de 1954, inaugura las "actas de ingreso a cuenta" y en especial las llamadas "actas de rectificación", comprensivas no sólo de hechos sino de auténticas propuestas de liquidación⁴².

Nueve años después vio la luz la Ley General Tributaria de 1963, contemplando en su artículo 145 la posibilidad de que las actas contuvieran la regularización de las situaciones tributarias que la Inspección estimara procedentes. "Tal 'regularización', no podía ser sino la incorporación a la misma acta, no ya de los datos o elementos que permitieran a los órganos de gestión girar la liquidación, sino que avanza plenamente en la vía de extender el contenido de las actas -es decir, las funciones de los órganos de la Inspección- hasta el acto mismo de liquidación. Así ha quedado confirmado plenamente en el desarrollo a nivel reglamentario que ha tenido este precepto por obra del decreto de 8 de julio de 1965"⁴³.

³⁹Vid. nota número 32.

⁴⁰ MARTÍN DELGADO: "Los nuevos procedimientos...", ob., cit., págs. 31, 32 y 36.

⁴¹"En la legislación de 1926 la Oficina liquidadora contaba, para determinar la cuantía de la obligación tributaria, con los datos que ella misma poseía, con los que le suministraba el contribuyente y con los que, en su caso, le suministraba, separadamente, la Inspección. Después de la R.O. de 23 de septiembre de 1927, una vez redactada el "acta de invitación" la Administración de Rentas públicas sólo cuenta con los datos que ella posee y con los que, conjuntamente, le suministran el contribuyente y la Inspección que es la encargada de realizar esta 'comprobación conjunta'. La oficina liquidadora, en la práctica, en la mayoría de los casos, ha de verse atada, por los resultados de esta 'comprobación conjunta'. Nada ha de decidir, sólo ha de realizar las actuaciones necesarias 'para su liquidación y trámite consiguiente'". FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de ...", ob., cit., pág. 412.

⁴²Vid. ARIAS VELASCO: "Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria", C.T., nº 18, pág. 37.

⁴³ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras...", ob., cit., pág. 413.

E S T U D I O S

Por último, el Real Decreto de 24 de febrero de 1976, extrapoló el procedimiento simplificado a las actas definitivas⁴⁴.

Se observa de todo ello, un ensanche paulatino de las competencias de la Inspección. Ésta, pasa así a ganar parte del terreno ocupado anteriormente por las oficinas liquidadoras, si bien, es de subrayar, que hasta tales momentos dichas oficinas conservaban todavía -en exclusiva- la facultad de liquidar los tributos.

c) El Decreto de 16 de julio de 1976 fue el detonante de la pérdida de dicha exclusividad, habida cuenta la expresa potestad otorgada a la Inspección para realizar verdaderas liquidaciones.

En este Decreto la Inspección sigue facultada para realizar propuestas de liquidación (art. 2), amén de serle conferida la potestad de realizar auténticas liquidaciones provisionales (art. 4º, 1 y 2).

Sobre el otro fenómeno comentado: la generalización de las autoliquidaciones, bástenos de momento, recordar que ya la LGT de 1963 reconoció la posibilidad de que por Ley se regulase "la obligación de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria" (art. 10, K). Meses después, la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, hizo extensiva la posibilidad de la autoliquidación por los sujetos pasivos, a diversos tributos. "Y así, en los textos reguladores de los diversos tributos se ha ido estableciendo tal sistema, que ha revelado una capacidad expansiva insospechada" (STS de 15 de diciembre de 1986, fundamento 3º)⁴⁵.

En dicho Decreto de 8 de julio de 1965, se previó en su artículo 1.1 que en las actas definitivas formalizadas por la Inspección de los tributos deberían consignarse, en su caso, "las liquidaciones que el Inspector actuario estime procedentes objeto de la investigación", así como las infracciones apreciadas y las sanciones a su juicio pertinentes.

Sobre el Decreto citado, puede verse: MANTERO, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Ed. Marcial Pons, 2ª ed., Madrid, 1981, pág. 408.

⁴⁴MARTÍN DELGADO: "Los nuevos procedimientos ...", ob., cit., pág. 32

⁴⁵Los antecedentes de la autoliquidación se remontan a 1941, ya que "es la Orden de 18 de febrero de 1941, ... , la que adopta este sistema de declaración-liquidación para la Contribución de Usos y Consumos. Este mismo sistema de gestión fue luego establecido por las Ordenes de 13 de mayo (cfr. regla 35) y 17 de junio de 1958 para el Impuesto sobre Sociedades, y por la Orden de 3 de marzo de 1965 para el Impuesto sobre las Rentas del capital. El DL 2/1970 de 5 de febrero y el Decreto 638/1970, de 5 de marzo lo extendieron a la Contribución Rústica (Cuota Proporcional en régimen de estimación directa), al Impuesto sobre los Rendimientos del trabajo Personal, al Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, al Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Lujo. El Decreto de 29 de diciembre de 1966, que aprueba el texto refundido del I.G.T.E, también había establecido el sistema antes para el ITE. ...". "La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, prevé que las entidades locales puedan exigir en régimen de autoliquidación: las tasas municipales (art. 27), el Impuesto sobre Vehículos de tracción Mecánica (art. 99.1º), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (art. 104.3º), y el Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de Naturaleza Urbana (art. 111.4º)". CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLA / LOZANO SERRANO / SIMÓN ACOSTA: *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, Madrid, 1990.

Eva Andrés Aucejo

1977-1995

Este período irrumpe con la gran reforma fiscal, de sobras conocida, llevada a cabo en los años 1977-78 (más especialmente en este último).

Como se sabe, múltiples son los hitos y eventos de carácter fiscal habidos durante el ínterin que comentamos. Empero, siguiendo con el hilo conductor que hasta aquí nos ha traído, aunaremos los aspectos que nos son de interés en tres apartados. A saber:

1º.- A lo largo de todos estos años es constatable un desplazamiento de las oficinas liquidadoras respecto a la función de liquidación normal del tributo. Ello se produce como consecuencia de la senda expansiva de las autoliquidaciones, así como del ensanche de competencias de la Inspección.

Nos interesa destacar que ambos eventos no aparecen esporádicamente en este período, sino que como se ha visto, obedecen a una evolución del sistema de aplicación de los tributos acorde, o en línea, con las pautas marcadas anteriormente.

2º.- El esquema clásico de liquidación, se ve superado por las circunstancias. El modelo legal ya no explica la realidad.

3º.- Se aprecia un paulatino fortalecimiento de la función de comprobación en el procedimiento de gestión liquidatoria. El centro de gravedad dejan de ser las funciones liquidadoras, pasando a estar ocupado por la función de comprobación, cuya hegemonía ha venido siendo ostentada por la Inspección.

Algunas aclaraciones requiere la cita de los tres aspectos mentados:

1º.- Anunciábamos como hecho constatable el “desplazamiento sufrido por los órganos de gestión” en este intervalo temporal. Y efectivamente, así ha sido o, al menos, durante la mayor parte del mismo, ya que, en la última etapa se aprecia un fortalecimiento de tales órganos, sobre todo en el ámbito del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Dos fueron, en esencia, los agentes por los que las oficinas liquidadoras se vieron relegadas de la liquidación y aplicación de los tributos: Contribuyentes e Inspección⁴⁶.

Tras la reforma fiscal de 1977-78, todos los impuestos estatales vigentes, salvo los aduaneros, han adoptado este instituto.

⁴⁶“Las oficinas liquidadoras tradicionalmente encargadas de la liquidación y aplicación del tributo, se han visto desplazadas, de una parte, por los propios sujetos pasivos, debido a la privatización de la gestión tributaria, y de otra, por los órganos de la Inspección”. MARTÍN QUERALT /: *Curso de Derecho Financiero y Tributario* ..., ob., cit., pág. 375.

“Las oficinas liquidadoras se ven así privadas, en la normalidad de los casos de una de sus tareas típicas: la liquidación normal de los tributos que ahora realizan los propios contribuyentes.

E S T U D I O S

Los *contribuyentes* porque, a medida que se fue produciendo la masificación del sistema tributario, la Administración no tardaría en advertir su insuficiencia para hacer frente a la gestión de las distintas obligaciones surgidas de los diferentes hechos imponibles realizados⁴⁷. Como solución optó por el modelo generalizado de la declaración-liquidación, trasladando al contribuyente la obligación de cuantificar la deuda tributaria e ingresar su montante en el momento de presentar la declaración⁴⁸. A este fenómeno se le conoce hoy entre la doctrina como "la privatización de la gestión tributaria", título suficientemente ilustrativo, acuñado hace ya algunos años por el Dr. FERREIRO LAPATZA.

La prominencia de los sujetos pasivos en el procedimiento de gestión conduce a lo que el profesor CASADO OLLERO denomina «"tendencia a la subsidiariedad de la actividad administrativa tributaria" en cuanto resulta relegada a una actividad de control y sólo se materializa formalmente para "suplir" la actuación del contribuyente, para "integrarla" cuando parezca insuficiente o para "rectificarla" y "sancionarla", en fin, cuando aquélla resulte irregular»⁴⁹.

Por lo que respecta al segundo de los agentes citados -la Inspección- es de recordar, que ya en 1976 por Decreto de 16 de julio, se amplían cuantitativa y cualitativamente las competencias de la Inspección al serle conferida la potestad de realizar auténticas liquidaciones, aunque provisionales.

Pues bien, la Inspección siguió su pauta anterior de asunción progresiva de funciones liquidadoras, tal y como se colige de los Decretos de 12 de febrero de 1982 y 1547/1982, de 9 de julio. En este sentido, el R.D. de 12 de febrero de 1982, amén de mencionar la posibilidad de la Inspección de realizar propuestas de liquidación (art. 3), habla igualmente de su facultad para liquidar tributos (artículo 4.7)⁵⁰.

Las competencias de estos órganos se han visto además mermadas por la continua absorción de funciones liquidadoras por la Inspección de los tributos". FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 16ª edición, pág. 476.

⁴⁷"La administración no puede gestionar todas y cada una de las obligaciones tributarias surgidas de todos y cada uno de los hechos imponibles realizados en el País". FERREIRO LAPATZA, J.J.: "La privatización...", ob., cit., pág. 85.

⁴⁸No profundizaremos más sobre el tema de la generalización de las autoliquidaciones, porque el mismo, ha sido objeto de estudio tanto en los distintos manuales sobre la materia (parte general), como en monografías alusivas (ARIAS VELASCO, MANTERO, CAZORLA PRIETO, ...), así como en artículos especializados (vid. cualquiera de los que citados, o también CASADO OLLERO: "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco". H.P.E., nº 68, 1981, pág. 170, entre otros).

⁴⁹"La colaboración con la Administración Tributaria...", ob., cit., pág. 170.

⁵⁰Al respecto, puede verse CHECA GONZÁLEZ, C.: "La asunción de funciones liquidadoras...", ob., cit., págs. 289 y ss., así como PUEYO MASÓ, J.A.: "Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección Tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero", H.P.E., nº 75, 1982, págs. 168 y 169.

Eva Andrés Aucejo

Y así siguió el esquema de las competencias de los órganos encargados de la gestión de los tributos, hasta que, en 1984, la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril cambió radicalmente de tercio, al encomendar a las oficinas técnicas liquidadoras las funciones de liquidación⁵¹.

La mencionada Sentencia, declaró la nulidad del Decreto de 12 de febrero de 1982, así como de los artículos 15, 17 y disposición adicional del RD de 9 de julio del mismo año. Fruto de esta Sentencia, fue el RD 2077/1984, de 31 de octubre, dictado con el fin de dar cumplimiento a sus previsiones. Por lo que a nosotros interesa, destaca del citado Decreto, su mención acerca de que ya no sería la Inspección, sino la Dependencia de Relaciones con los contribuyentes "la encargada de dictar el acto administrativo de liquidación para convertir así en liquidación definitiva la mera propuesta liquidatoria efectuada en las actas extendidas por la Inspección de los Tributos (art. 11,2)".

Sin embargo, pronto las aguas volverían a su cauce y esta vez con mayor acritud, ya que se rescata lo preceptuado en todos los Decretos que hemos ido comentando previos al RD 2077/1984, y se vuelca en una norma de Rango legal: la Ley 10/1985 de Reforma Parcial de la LGT. Su artículo 140.c) preceptúa literalmente la competencia de la Inspección de los tributos para la práctica de las liquidaciones resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Facultad que reitera posteriormente el RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Como veremos, las competencias liquidadoras de la inspección de los Tributos, permanecen invariantes hasta el presente y así continuarán en el futuro, habida cuenta la omisión del artículo 140.c) en la Ley 25/1995 de Reforma Parcial de la LGT.

2º.- De lo expuesto se desprende un cambio sustancial en la conceptualización del esquema liquidatorio clásico.

Las fases que han protagonizado el esquema clásico de liquidación, a saber: declaración; -liquidación provisional; -comprobación, -liquidación definitiva, pierden virtualidad⁵².

⁵¹ Sobre la STS de 24 de abril de 1984, merece la pena ojear las dos cuestiones destacadas por el profesor CHECA GONZÁLEZ, C.: "Las asunción de funciones liquidadoras...", ob., cit., pág. 292 y ss., así como el comentario de MANTERO SÁENZ: "La Sentencia de 24 de abril de 1984", G.F., nº 15, 1984.

⁵² "Cualquier persona que lea, aún después de estas reformas, al Ley General Tributaria, podrá sacar la impresión de que en el sistema español de gestión tributaria lo normal es que la deuda tributaria aparezca como consecuencia de un acto de liquidación que la Administración tributaria dicta como conclusión de la comprobación de hechos y circunstancias que afectan al hecho imponible y que han sido previamente declarados por los sujetos pasivos o retenedores, o que han sido conocidas de oficio por la Administración, o que han sido descubiertas

E S T U D I O S

Tras la reforma fiscal de 1977-78, el modelo de gestión tributaria consolidado para la generalidad de los tributos tiene una constante vital, cual es la presencia activa del contribuyente liquidando e ingresando la deuda.

De un sistema de liquidación clásico o de gestión en sentido estricto, donde la función clave era desempeñada por las oficinas liquidadoras encargadas de liquidar los tributos, se llega -vía fenómeno expansivo de las autoliquidaciones- a un procedimiento de gestión, donde la Administración adopta una postura expectante frente a la actuación del contribuyente, alerta ante cualquier infracción que éste pudiera cometer.

El modelo clásico contemplado en la LGT ya no explica la realidad. Y no la explica, porque como acierta en afirmar el profesor ESCRIBANO, en la LGT se parte de la nítida diferenciación entre liquidación y recaudación, "de forma que la segunda sólo es posible como consecuencia de la finalización de la primera"⁵³. Ésto, como sabemos, ya no rige para la generalidad de los tributos. El contribuyente cuantifica la deuda y la ingresa en el Tesoro. Declaración, liquidación y recaudación se funden en un solo acto, lo que ha llevado a reflexionar sobre el sentido de la "liquidación provisional" en el significado que antes tenía atribuido cuando era la Administración la que, a la vista de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, de oficio, o mediante la actuación investigadora, liquidaba los tributos. Concluye pues, este autor, afirmando la inutilidad de la liquidación provisional, al menos en su acepción más característica, como consecuencia de la técnica de las autoliquidaciones⁵⁴.

La declaración-liquidación irrumpe por ende, en el modelo clásico de liquidación normal de los tributos, provocando una modificación del esquema tradicional. Las fases se acortan.

Tanto es así, que la doctrina llega a resumir en dos las etapas por las que atraviesa el procedimiento normal de liquidación de los tributos: una primera, la fase de autoliquidación, seguida de la fase de comprobación y liquidación administrativa⁵⁵. Y es

por ésta en el ejercicio de la función inspectora. También puede obtener la impresión de que existe una neta diferenciación, orgánica y funcional, entre la actividad de gestión estricta y liquidación y la actividad de investigación o inspección. Pues bien, nada de ello es cierto". GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Los poderes de comprobación...", ob., cit., pág. 598.

⁵³ESCRIBANO, F.: "La codificación fiscal...", ob., cit., págs. 665 y ss.

⁵⁴En el mismo sentido, GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera", REDF, 1992, PÁG. 598, establece: "...lo normal es que no existan actos administrativos de liquidación. ... La inmensa mayoría de las obligaciones tributarias surgen y se extinguen sin que medie acto administrativo de liquidación. Muchos contribuyentes, seguramente la mayoría, transcurrirán lo que podemos denominar su vida tributaria sin ser sujetos pasivos de un acto administrativo de liquidación por los impuestos más importantes".

⁵⁵FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob., cit., 1992, pág., 473 y 474

que, efectivamente, "la progresiva asunción de funciones liquidadoras por parte de la Inspección tributaria, han conducido, cuando tienen lugar, a la fusión de las fases de comprobación y liquidación administrativa"⁵⁶.

La generalidad de los procedimientos de liquidación normal de los tributos, se inician, pues, con la autoliquidación, seguida, en su caso, de una comprobación administrativa. Tal comprobación, tendrá un carácter "eventual" si es ejercida por la Inspección de los Tributos, mientras que, será de carácter cuasi automático, de ser desarrollada por el procesamiento informático de las autoliquidaciones⁵⁷.

La comprobación realizada por la Inspección podrá concluir en una liquidación provisional, consecuencia de una comprobación inconclusa materializada en un acta previa, o, en una liquidación definitiva, si se ha llevado a cabo una comprobación completa y con independencia de que haya mediado o no liquidación provisional (art. 120.2 LGT).

Tan sólo pensar en la masificación del fenómeno tributario, y en la saturación del número de declaraciones-liquidaciones presentadas anualmente por los contribuyentes, nos puede dar una idea de las dificultades materiales y personales de la Administración para hacer frente a una Inspección individualizada.

Por ello, lo que ha venido ocurriendo es que cada vez con mayor asiduidad, se hiciera uso del control informatizado por parte de los órganos de gestión. Las Oficinas gestoras apoyándose en la ciencia informática adaptada al campo tributario, corrigen con celeridad los posibles errores materiales, aritméticos, o de hecho, así como la indebida interpretación jurídica de las normas. Si a lugar, se gira la correspondiente "paralela", cuya naturaleza como acto de liquidación ha estado más que cuestionada por la doctrina. Autores de la talla de AMORÓS RICA⁵⁸, CAZORLA PRIETO⁵⁹, y otros⁶⁰, han

⁵⁶RUIZ GARCÍA: *La liquidación en el Ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 79 y 80.

En el mismo sentido, se ha dicho: "Estas fases han quedado desdibujadas en la evolución de la normativa tributaria de las últimas décadas, tanto por la asunción, por parte de la Inspección de los tributos, personificada hoy en la Agencia Estatal de la Administración tributaria, de funciones liquidadoras -así la fase de comprobación e investigación aparece frecuentemente unida a la fase de liquidación, sea provisional o definitiva-, bien por la generalización en nuestro sistema tributario de las denominadas autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones...". ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (Coordinador) / ARAGONÉS BELTRAN / ARIAS ABELLÁN / ESEVERRI MARTÍNEZ / SANCHEZ GALIANA / SOPENA GIL: *La reforma de la LGT. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, comentario al artículo 101.

Opiniones igualmente vertidas al respecto, pueden verse en MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*, ob., cit., págs. 29 y ss.

⁵⁷Suscribimos de este modo la opinión de PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ob., cit., págs. 192 y 193.

⁵⁸AMORÓS RICA, N.: "Liquidaciones paralelas", RDFHP, nº 200, 1989, págs. 424-425.

⁵⁹CAZORLA PRIETO, L.Mª: *Las llamadas liquidaciones paralelas en el IRPF*, Ciss, Valencia, 1988.

⁶⁰GIMÉNEZ-REYNA RODRIGUEZ: "Las liquidaciones paralelas", Impuestos, 1985-I.

E S T U D I O S

venido defendiendo la asimilación de las paralelas a meras operaciones mecánico-informáticas.

Por su parte la Administración ha manifestado una intención clara y contundente sobre la naturaleza de las paralelas como auténticos actos de liquidación provisional.⁶¹ Y ello parece estar en línea con la postura del TEAC, sobre todo a partir de la R. de 20 de enero de 1988⁶². En los últimos años, los tribunales Superiores de Justicia que han conocido de la materia, así como el Tribunal Supremo, han puesto gran énfasis en que las denominadas por la Administración "liquidaciones paralelas", cumplan las exigencias necesarias en cuanto a contenido, motivación y notificación⁶³.

Desde nuestro punto de vista, tras la nueva LGT y en línea con lo que está ocurriendo en sede del IRPF, la liquidación provisional recobra hoy toda su razón de ser. Alta es la probabilidad de que esta fase pase a prodigarse con gran asiduidad en lo sucesivo, habida cuenta la prominencia otorgada a los órganos de gestión vía artículo 123 de la LGT.

Consecuencia de ello, la liquidación provisional va a desempeñar un papel principal, mas, esta vez, en un escenario distinto del que se estrenó originariamente. Los órganos de gestión recobran vigor, las liquidaciones provisionales serán más que habituales, sin embargo, la concepción del esquema liquidatorio normal de los tributos, no vuelve. Existe un hecho inconstatable, cual es la figura de la autoliquidación, a partir de la cual debe entenderse y plantearse la gestión normal de los tributos.

Fruto de la masificación del fenómeno tributario es ese carácter cuasi automático del que hablamos respecto a las comprobaciones realizadas por parte de los órganos de gestión y que van a propiciar, el que, de oficio, se giren no pocas liquidaciones provisionales.

3º.- Apuntábamos -en tercer lugar- el hecho de que tras la reforma fiscal de 1977-78, se aprecia un fortalecimiento de la función de comprobación en el procedimiento de gestión liquidatoria⁶⁴.

MANTERO, A.: *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Madrid, 1987.

Otros, como CLAVIJO HERNÁNDEZ, opinan lo contrario: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", AA, nº 14 y 15 / 1990.

⁶¹ Vid. epígrafe 2.11 de la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 26 de mayo de 1982, sobre el modo de practicar las devoluciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶² Posteriormente también la R. TEAC de 16 de febrero de 1989.

⁶³ Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de marzo de 1990.

Sentencia del TSJ de Madrid de 5 de mayo de 1994.

STS de 28 de junio de 1993.

⁶⁴ MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO ...: *Curso de Derecho ...*, ob., cit., pág. 373, establecen que la mayor relevancia de la función comprobadora en el marco de la gestión del tributo, tras la reforma fiscal de 1977-1978, se debió a la conjunción de tres factores en el tiempo. A saber:

Evo Andres Aucejo

Si cierto es que “el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria no ha estado siempre atribuido de modo exclusivo a un mismo grupo de órganos afines por su especialización funcional”⁶⁵ (dato que atestigua la Ley 25/1995), no lo es menos que, durante todo este período y por supuesto, dejando al margen lo acontecido en relación al I.R.P.F., se estableció para el ámbito de la legislación general tributaria, un entendimiento por el cual la función de comprobación era ejercida en su aspecto formal por los órganos gestores, reservándose las funciones de comprobación e investigación para la Inspección de los Tributos⁶⁶.

Pese a que alguna autorizada voz haya equiparado las facultades de todos los órganos administrativos a efectos de realizar las operaciones de comprobación e investigación previstas en el artículo 109 de la LGT⁶⁷, la doctrina mayoritaria ha venido cimentando la teoría de que “a la tarea comprobatoria general de la Administración le son aplicables los artículos 109, 110 y 111 de la LGT, así como los artículos 114 a 119 de la misma ley”, mientras que “a la función comprobadora de la Inspección de los tributos se aplican además de los anteriores, los artículos 140 a 146 de la misma ley, que parece reconocer que la competencia general comprobatoria de los tributos corresponde a la Inspección”⁶⁸.

Sobre dicho “entendimiento” derivado de la interpretación conjunta de los citados artículo de la LGT, ninguna duda cupo a partir de mediados de los ochenta.

1) La extensión de las autoliquidaciones tras la reforma fiscal. ...

2) La estructura del sistema tributario implantado por la reforma se basa en impuestos sintéticos que gravan en su totalidad una manifestación de capacidad económica (renta, patrimonio, ventas-consumo), por lo que la eventual comprobación sobre ellos abarca la capacidad económica global del sujeto pasivo, ...).

3) Paralelamente a la reforma fiscal, el RD-Ley 40/1977, de 7 de septiembre, unificó los anteriores órganos inspectores en el Cuerpo de Inspectores Financiero y Tributarios, superando así la estanqueidad funcional que hasta entonces acusaban, ... Más tarde, su subsunción en el Cuerpo de Inspectores de Finanzas del Estado acentuó esa unidad funcional”.

⁶⁵FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: “Posibles disfunciones orgánicas en el ejercicio de la potestad de comprobación tributaria”, Impuestos, 1995-I, pág. 7.

⁶⁶En este sentido, ya la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 29 de febrero de 1964 (BOMH, de 10 de marzo) así como en el derogado Decreto 407/1971, de 11 de marzo, se atribuyeron funciones comprobadoras a las Oficinas gestoras.

⁶⁷“La referencia que el precepto (109 LGT) hace a la Administración, sin especificación de ningún órgano concreto, hay que entenderla en el sentido de que todos los órganos administrativos con competencia para la gestión del tributo la tienen para realizar las operaciones de comprobación e investigación. Hay, pues, que desterrar la errónea creencia de que las operaciones de comprobación e investigación son de la competencia privativa de la inspección tributaria”. SAINZ DE BUJANDA: *Lecciones...*, ob., cit., pág. 275.

⁶⁸PUEYO MASÓ, J.A.: “Los actos y el procedimiento de actuación de la Inpección Tributaria”, ob., cit., pág. 156.

E S T U D I O S

Distintos fueron los flancos desde los que se apuntaló la atribución del ejercicio de la comprobación tributaria formal a los órganos de gestión. Recordémoslos⁶⁹.

El puntal clave lo apostilló el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, al establecer en su artículo primero que "los órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas"⁷⁰.

Con ello, se alzaba a rango reglamentario la facultad atribuida por la O.M. de 12 de agosto de 1985⁷¹ a la Dependencia de Gestión tributaria de las Delegaciones de Hacienda para efectuar la comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados.

Poco tiempo después, la Dirección General de la Inspección Financiera de Tributos, consagró esta interpretación a través de su conocido Informe de 23 de enero de 1987, cuyo tenor literal establece: "reglamentariamente se ha configurado con claridad una separación entre órganos de gestión y de inspección y se ha atribuido a los primeros sólo tareas de comprobación formal".

Y, por si alguna duda cabía, el TEAC en Resoluciones de 24 de marzo de 1987⁷², así como de 20 de enero de 1988⁷³ y 12 de mayo del mismo año⁷⁴, con-

⁶⁹Sobre el particular puede verse:

- MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO ...: *Curso de Derecho ...*, ob., cit., págs. 375-376.
- CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLA / ...: *Cuestiones Tributarias ...*, ob., cit., págs. 390 y ss.
- MAGRANER MORENO, F.: "La comprobación tributaria ...", ob., cit., págs. 55 y ss.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, I: "Posibles disfunciones orgánicas ...", ob., cit., págs. 7 a 9.

⁷⁰"El precepto es bien claro en su intención: se dicta imbricado en las nuevas competencias atribuidas a la Inspección por la reforma de la LGT y trata de ensanchar las funciones de la Inspección y recortar las de las Oficinas gestoras. Se las limita a la comprobación meramente formal de las declaraciones presentadas. Ahora bien, como todo, tiene, al menos dos lecturas, y una Oficina gestora ambiciosa (legítimamente) de competencias argüiría que la limitación es corta, pues alude sólo a las declaraciones presentadas para reducir a lo formal el ámbito de la comprobación, mientras que en lo restante, indagaciones, requerimientos, otras labores de comprobación, queda investida de plenas facultades hasta no invadir las expresamente atribuidas a la Inspección". CARO CEBRIÁN, A.: "La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión", CaT, nº 89, 1989, pág. 12.

⁷¹ O.M. por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública.

⁷² "Del precepto transcrito -dice el TEAC en la citada sentencia- se desprende que su actuación debió limitarse a la vista de la base imponible y las circunstancias con repercusión tributaria consignadas por el declarante, en qué medida se cumplen todos y cada uno de los requisitos previstos por los arts. 124 ap. 1 a) y 3, y 125 relativos a la dis- cutida desgravación, pero en modo alguno pudo desarrollar actuaciones inquisitivas y de investigación que, en apli- cación de los arts. 140 LGT y arts. 17 y 18 RD 489/1979, están encomendadas a la Inspección de los Tributos, ...".

⁷³ Se establece que los órganos de gestión no pueden "requerir del interesado aclaración sobre la disminución patrimonial consignada en sus declaraciones", ya que estarían "asumiendo facultades investigadoras y de comproba- ción que reglamentariamente están atribuidas a otros órganos de la Administración, con funciones inspectoras".

⁷⁴ En la que se prevé que las facultades de comprobación e investigación emanadas de los artículos 109 y 140 de la LGT quedan reservadas a la Inspección.

Idéntica postura adopta el TEAC años más tarde en Resolución de 27 de enero de 1993.

Eva Andrés Aucejo

tribuyó a cimentar la acotación de las facultades de comprobación formal de los órganos de gestión, reservando las tareas de comprobación e investigación a la Inspección⁷⁵.

Pues bien, si este fue el sentir general de la cuestión en: la Legislación General Tributaria, el Reglamento General de la Inspección, los Tribunales Económico-Administrativos, toda vez que en la doctrina científica del momento, lo cierto es que tales límites se verían franqueados a finales de los ochenta en la legislación reglamentaria del IRPF.

En efecto, la redacción otorgada al artículo 160.1 del Reglamento del IRPF por el RD 9/1988, de 15 de enero fue punta de lanza en la institucionalización de las nuevas competencias que a partir de entonces iban a serle otorgadas a los órganos de gestión. Rezaba así el precepto:

"1. El órgano competente de la Administración territorial de la hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto, podrá girar la liquidación provisional que proceda a la vista de los datos consignados en las mismas y de los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por dicho órgano, que acrediten la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota, que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados".

Merced a este alegato los órganos gestores tenían la posibilidad de girar liquidaciones provisionales, atendiendo no sólo a los datos consignados en las declaraciones, sino también a los justificantes acompañados o solicitados por dichos órganos, si bien referentes a deducciones en la cuota, retenciones y pagos fraccionados.

Con esta redacción se percibe un ensanche respecto a las competencias atribuidas a los órganos de gestión en la redacción anterior otorgada al artículo 106.1 del Reglamento del IRPF, aprobado por RD 2384/1981. Entonces se previó que "el órgano competente para recibir las declaraciones por este impuesto podrá girar una liquidación provisional a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas".

La doctrina -con buen criterio a nuestro juicio- ha estudiado las posibles causas de la ensanchadura citada, entre las que cabe destacar las siguientes: el progresivo aumento de las autoliquidaciones en esta década, consecuencia de las medidas legales adoptadas contra el fraude fiscal, la mejora del sistema informático, controles más extensos

⁷⁵ CASADO OLLERO / FALCÓN Y TELLA / ...: *Cuestiones Tributarias ...*, ob., cit., pág. 398, advierten, en relación con lo expuesto, que este "alcance de las facultades "comprobadoras" de las Oficinas gestoras, está referido únicamente a las Oficinas de gestión propiamente dicha, sin que, por consiguiente, resulte aplicable a las Oficinas de las Contribuciones Territoriales y de las Aduanas e Impuestos Especiales, que tienen abiertamente atribuidas funciones inspectoras" (art. 4º. 1, b) del RGIT).

E S T U D I O S

y eficaces en la obtención de la renta, etc., así como el incremento de las autoliquidaciones con derecho a devolución⁷⁶.

Estos y otros factores no pasaron inadvertidos para el legislador del IRPF, el cual vía reglamentaria desbordó la facultad de comprobación meramente formal atribuida a los órganos de gestión⁷⁷, habida cuenta la potestad de solicitar justificantes, era y es, una función inspectora que excede de lo autorizado por el artículo 104 LGT, contemplada por contra, en el artículo 110 LGT como una de las formas de realizar la comprobación e investigación tributaria⁷⁸.

La intrusión por parte de los órganos de gestión en las potestades conferidas por el artículo 140 LGT a la Inspección -sobradamente reconocida por el TEAC- ha llevado a tildar de ilegal la redacción ultimada por el RD 9/88, para el artículo 160.1 del Reglamento del IRPF⁷⁹, razón que entre otras, justifican estar en presencia de una norma perniciosa⁸⁰.

Pese a las críticas manifestadas por la doctrina científica, la andadura había comenzado, y esto no era más que el inicio, pues años después con motivo de la reforma de la Ley del IRPF, se aprobó el controvertido artículo 99 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, a cuyo tenor:

"Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos. De igual manera podrán girar liquidación provisional cuando de los antecedentes de que disponga la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar o que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas".

⁷⁶MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación tributaria de los órganos...*, ob., cit., págs. 74-75.

⁷⁷Y que se intenta justificar en su Preámbulo -con poco éxito por cierto- del siguiente modo:

"Las exigencias del nuevo procedimiento de gestión aconsejan, finalmente, adaptar el artículo 160 del Reglamento del IRPF a las características del mismo, de conformidad con lo previsto en los artículos 104 y 109 de la LGT".

⁷⁸MANTERO SÁENZ, A.: "Comentario al RD 9/88", CaT, nº 79, 1988.

⁷⁹Vid. la interesante monografía de ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "IRPF: se amplían las competencias de las oficinas liquidadoras", CaT, 1988.

⁸⁰CARO CEBRIÁN, A: "La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión", ob., cit., págs. 13 y 14, defiende que se trata de una norma perniciosa por las siguientes razones:

- La ilegalidad, destacada por Eseverri...
- La ruptura con las facultades históricas de las Oficinas gestoras...
- La presión fiscal indirecta y añadida en la que somete al ya bien sufrido contribuyente español...

Según MAGRANER, F.: *La comprobación tributaria...*, ob., cit., pág. 81, a partir del R D Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre por el que se aprueba la LGP, se entra también en una clara contradicción con el mandato contenido en el artículo 26.2 de la LGP, "norma que sí opera como una verdadera cláusula legal de atribución de las facultades de comprobación e investigación a los órganos de la Inspección tributaria".

Eva Andrés Aucejo

De lo expuesto en el precepto se colige una amplitud de miras otorgadas a los órganos de gestión, que de no ser por lo establecido a continuación en el mismo artículo, bien pudiera dar lugar a pensar en una equiparación de las facultades gestoras e inspectoras respecto al desempeño de la función de comprobación. Y no cabe tal identidad, porque como decimos, el propio precepto se encarga de ejercer de contrapeso en favor de la Inspección atribuyéndole en exclusiva, de un lado, la comprobación contable de actividades empresariales o profesionales, y de otro, la posibilidad de efectuar, en todo caso, una ulterior comprobación e investigación.

Con el artículo 99.1 se salvaba el escollo de ilegalidad atribuido al artículo 160.1 del Reglamento IRPF, al haberse tipificado dichas competencias de comprobación en una norma de rango legal, pero ¡ojo!, porque fíjese que legal, mas restringida a la gestión de un impuesto específico: el IRPF, en disonancia con lo dispuesto en la Legislación General para la generalidad de los tributos.

Es de reseñar que, la ya existente discordancia entre la LGT y el Reglamento del IRPF, se torna a todas luces más patente con la aprobación de la nueva Ley del IRPF, pues, amén de serles atribuida la potestad de exigir justificantes de los datos declarados -y esta vez sin restricciones (cualquier justificante)- a los órganos de gestión, se les otorga la importante prerrogativa de girar liquidaciones provisionales acudiendo a los antecedentes obrantes en la propia Administración⁸¹.

No cabe duda de que poder realizar una comprobación “echando mano” únicamente de los antecedentes obrantes en poder de la Administración, es uno de los dos supuestos tipificados en el artículo 34.1 del RGIT, relativos a comprobaciones abreviadas⁸².

Ahora bien, al aclarar el artículo 99.1 que de los antecedentes obrantes en poder de la Administración se deduzca la existencia de rentas determinantes de la obligación de declarar, o que no se hayan incluido en las declaraciones presentadas, nos hace pensar en el carácter de tales antecedentes en tanto que pruebas preconstituidas del hecho imponible⁸³.

⁸¹Ya el informe de la DGIFT dispuso respecto a las tareas de los órganos de gestión, que se reducirían a “un mero control de las declaraciones-liquidaciones, practicando las liquidaciones provisionales que se deriven de errores advertidos en la liquidación, respetando los datos declarados, o la adición de datos que ya obren en poder de la Administración Tributaria”. Esto último, parece pues el precedente de las nuevas competencias gestoras.

⁸²Estas nuevas competencias gestoras -se ha dicho- presentan un “cierto paralelismo con la potestad inspectora articulada en el art. 34 a) RGIT, esto es, que la Inspección de Tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes obrantes en la propia Administración (comprobación abreviada). ¿Acaso se han pretendido equiparar los nuevos poderes a los órganos gestores con los ya consagrados en su momento a la Inspección?. El tenor literal del art. 99.1 de la Ley de renta nos induce a responder en sentido afirmativos, ...”. FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: “Posibles disfunciones...”, ob., cit., pág. 16.

⁸³En este sentido, véase MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación...* ob., cit., págs. 88-89.

E S T U D I O S

Dado que -a nuestro juicio- la Ley 25/1995 bien se pudiera referir a dichas pruebas preconstituidas del hecho imponible en su artículo 123.1 (2º párrafo), bástenos remitirnos al comentario que sobre el mismo llevamos a cabo seguidamente.

Y así siguieron las cosas hasta que, en 1995, se decidió reformar parcialmente nuestra LGT. En el terreno que nos ocupa: la comprobación por parte de los órganos de gestión, es de significar que las causas que en su día forzaron a la ampliación de las facultades de comprobación de los órganos de gestión, en el ámbito del IRPF, lejos de atenuarse se han ido viendo intensificadas, compeliendo a la redacción de los nuevos artículos 121 y sobre todo 123.

La masificación, el desbordamiento del fenómeno tributario, ha hecho que hoy resulte más que evidente la necesidad de contar con unos procedimientos de producción masiva de actuaciones administrativas. La función gestora del sistema tributario precisaba sin demora de la nueva tecnología informática⁸⁴.

La burocracia se ha ido viendo mecanizada al tiempo que automatizada. "Vivimos -como se dijo hace algunos años- en una época caracterizada por la revolución tecnológica, en la que la razón técnica o instrumental pretende primar sobre la final o axiológica"⁸⁵.

Desde sus orígenes, un interés sublime ha presidido la actuación de la Hacienda Pública: el afán recaudatorio. Basta contemplar las reformas habidas en nuestro sistema para asentir al respecto. La generalización de la técnica autoliquidatoria corría el riesgo de menoscabar el erario público, consecuencia de un insuficiente "eventual" control por parte de la Inspección. Las necesidades de caja o tesorería en el caudal público, hicieron que se tirase del manubrio de los ingresos anticipados, generando -como hemos dicho- una tendencia alcista en las autoliquidaciones con derecho a devolución.

El cerco se fue estrechando en pro de una urgencia: "control". Y este control -rápido y generalizado⁸⁶- debía encargarse a aquellos órganos administrativos en contacto directo e inmediato con la universalidad de los contribuyentes: los órganos de gestión. En este sentido se pronuncia la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, al conferirles

⁸⁴En este sentido vid. MARTÍNEZ PÉREZ, A.: "Relaciones entre gestión tributaria e inspección tributaria", en la obra conjunta: *la gestión tributaria y el servicio al contribuyente*, IEF, Madrid, 1991, pág. 136.

⁸⁵CAZORLA PRIETO, L.Mª: *Las llamadas liquidaciones...*, ob., cit., pág. 129.

⁸⁶"Lo primero, para lograr una mayor intermediación del control tributario respecto al momento de presentación de las declaraciones-liquidaciones por los contribuyentes. Lo segundo para incrementar la percepción social de la efectividad del control fiscal y del riesgo derivado de los incumplimientos tributarios; y, en particular, para proceder a la práctica masiva de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, tras una primera comprobación por la Oficina gestora de los datos y justificantes aportados en las autoliquidaciones". MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO /...: *Curso de Derecho Financiero...*, ob., cit., pág. 374.

Eva Andrés Aucejo

la "realización de controles masivos tanto de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, como de los datos existentes en las bases de datos facilitadas por terceros".

Por consiguiente, aquellas potestades extraordinarias otorgadas a los órganos de gestión en el ámbito del IRPF, se han visto generalizadas para el conjunto de la generalidad de los tributos, merced a los nuevos artículos 121.2 y 123 de la LGT⁸⁷.

En efecto, el artículo 121.2 establece la posibilidad de que la Administración tributaria dicte liquidaciones provisionales de oficio, en los términos que se describen en el artículo 123 de esta Ley, tras efectuar, en su caso, actuaciones de comprobación abreviada.

Veamos qué nos dice el artículo 123 de la LGT.

Comienza el referido precepto, otorgando a la Administración tributaria la competencia de girar "liquidaciones provisionales de oficio" en tres supuestos bien diferenciados.

Pese a que se habla de la Administración tributaria sin más, entendemos se está aludiendo a los órganos de gestión, capacitados para dictar liquidaciones provisionales (susceptibles de una posible comprobación inspectora que de lugar a una liquidación definitiva) y de oficio, lo que -se ha dicho- significa "ausencia de motivación o exigencia directa por parte del sujeto pasivo"⁸⁸.

Por lo que respecta a los supuestos tipificados en el apartado primero del artículo 123 LGT, causantes de tales liquidaciones provisionales, evidénciese que el primero de

⁸⁷Por su parte también la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, faculta a los órganos de gestión a realizar liquidaciones provisionales de oficio, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos (art. 144).

⁸⁸Así, ALONSO GONZÁLEZ, L. (Coordinador): *La reforma de la LGT. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, ob., cit., pág. 295.

Los dos adjetivos que califican a este tipo de liquidaciones, a saber: "de oficio" y "provisionales", han sido depurados con gran pulcritud por el profesor GASPARD DE LA PEÑA para quien, ni en todo caso se puede hablar de liquidaciones realizadas *de oficio*, ni tampoco se estará ante liquidaciones *provisionales* cuando los órganos de gestión realicen auténticas actuaciones inquisitivas o de investigación.

Concluye este autor: "A la vista de las anteriores consideraciones no parece que la terminología utilizada por el legislador en el artículo 123 sea en este punto excesivamente afortunada. De una parte, porque las liquidaciones que dicten los órganos de gestión al amparo de lo dispuesto en el precepto no serán, en un buen número de casos -todos los conectados con las devoluciones-, realizadas 'de oficio', sino que serán el resultado de una actuación desarrollada a instancia del contribuyente; y de otra parte, porque en cuanto a sus efectos tampoco cabe calificarlas genéricamente como 'provisionales', en el sentido de que su contenido puede ser modificado por una liquidación definitiva posterior, puesto que, como se ha expuesto, aquella parte de la liquidación que haya sido objeto de comprobación parcial por los órganos de gestión no podrá ser objeto de modificación posterior por medio de una liquidación definitiva".

"La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada (el nuevo artículo 123 LGT)", Impuestos 1986-I, nº 1, pág. 21.

E S T U D I O S

ellos, alude a un supuesto ya contemplado en la legislación precedente del IRPF: “que se giren liquidaciones provisionales *atendiendo a los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de las mismas o requeridos al efecto*”.

Debe, por ende, atenderse a los datos suministrados en las declaraciones, toda vez que a los justificantes -sin restricciones- referentes a los datos declarados, sin que, por supuesto, supongan una inmiscusión en la documentación contable de actividades empresariales o profesionales⁸⁹.

“De igual manera -sigue diciendo el artículo mentado- podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio *cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distinta a los declarados*”.

Desde nuestro punto de vista, este precepto presenta importantes afinidades respecto al procedimiento de comprobación con prueba preconstituida⁹⁰. La Administración, ateniéndose a los elementos de prueba que obren en su poder -provenientes de los sujetos afectados o de terceros- concluirá en su caso, practicando la oportuna liquidación provisional.

Tanto la LGT (artículo 146.2), como el RGTI (art. 57), prevén la posibilidad de que exista prueba preconstituida del hecho imponible, en cuyo caso, la Inspección de los tributos podrá incoar acta con prueba preconstituida, sin presencia del obligado tributario o su representante.

Repárese en la posibilidad de que esta facultad otorgada a los órganos de la Inspección, pase en la actualidad a ser compartida por los órganos de gestión, en la actuación de la generalidad de los tributos estatales⁹¹.

⁸⁹Un comentario más extenso sobre el tema de los justificantes y en particular, a quien pueden serles exigidos, se realiza por FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: “Posibles disfunciones...”, ob. cit., págs. 16 y 17, si bien este autor se refiere al artículo 99.1 de la Ley del IRPF.

Recientemente, GASPAR DE LA PEÑA discrepa de la opinión del autor citado, al admitir la posibilidad de requerir información a terceros al amparo del deber de colaboración e información, en aquellos supuestos en los que subsistan las discrepancias -sin perjuicio de que en la práctica totalidad de los casos los requerimientos de los justificantes deben realizarse al sujeto pasivo-. “La liquidación provisional de oficio ...”, ob. cit., pág. 24.

⁹⁰Suscribimos así las impresiones de MARTÍN QUERALT / LOZANO SERRANO /...: *Curso de Derecho...*, ob. cit., pág. 377, cuando afirman: “No es difícil advertir la similitud que existe entre esta situación y la prevista en el artículo 146.2 LGT que autoriza a los órganos inspectores a girar la correspondiente acta de inspección cuando exista prueba preconstituida del hecho imponible;”.

⁹¹En este sentido se ha pronunciado la mayoría de la doctrina, aunque también hay quien no lo ve tan claro. Así: MANTERO SÁENZ, A., CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *Procedimiento de la Inspección tributaria*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1990, pág. 568, entiende que “el artículo 146.2 de la LGT -y lo confirma la nomaOiva que lo desarrolla- proclama que la actuación con base en la prueba preconstituida sea exclusiva de la Inspección”.

Eva Andrés Aucejo

Resulta cuando menos curioso, el hecho de que el único antecedente legal conocido de los procedimientos con prueba preconstituida, ya atribuyese a la Oficina gestora la posibilidad de iniciar el procedimiento en los casos de prueba preconstituida⁹².

La principal causa que dio lugar a las actas con prueba preconstituida, fue la necesidad que tenía la Inspección de contar con un procedimiento "sui generis" por existir pruebas incontestables, de manera que pudiera evitarse la autorización del acta por parte del sujeto implicado. De este modo, el acta con prueba preconstituida no es sino un instrumento por el cual se aligeran los trámites de la comprobación inspectora de los tributos, al no ser necesaria la comparecencia del obligado tributario en la fase instructoria del procedimiento⁹³. En consecuencia, la justificación de las actas con prueba preconstituida es -como se ha dicho- la de un procedimiento sumario de comprobación presidido por los principios de economía procesal, celeridad u eficacia⁹⁴.

El que en la nueva LGT se atribuya a los órganos de gestión la posibilidad de girar liquidaciones atendiendo a la prueba preconstituida, podría encontrar su justificación en que la Administración, como consecuencia de ese control directo y generalizado, posee elevada información, entre la cual pueden existir pruebas de que se ha realizado el hecho imponible. Sin embargo, en celeridad y rapidez, no se ganará nada, al menos respecto a los otros supuestos en que se pueden llevar a cabo liquidaciones provisionales de oficio por parte de los órganos de gestión, pues el trámite de audiencia al interesado es el mismo.

De lo expuesto se deduce que si este procedimiento de comprobación con prueba preconstituida se lleva a cabo por la Inspección, resultará, en su caso, un acta con prueba preconstituida en la cual se recoge una propuesta de liquidación que se notifica al obligado tributario o a su representante, otorgándole el plazo de 15 días para que

Igualmente, PONT MESTRES, M.: "La prueba preconstituida del hecho imponible", REDF, 1977, pág. 240, afirma: "Es de observar, no obstante, que el encuadramiento de la prueba preconstituida en el Capítulo dedicado a la Inspección de los Tributos, para surtir el efecto que expresamente le atribuye el artículo 146.2 -innecesariedad de autorización del acta por el sujeto pasivo-, indica con claridad el alcance que la propia Ley le confiere, ceñido a la Inspección de los Tributos, único órgano que puede invocar, cuando proceda, la prueba preconstituida, sin que, por lo tanto, pueda compartir la opinión de PEREZAGUA, consistente en que a su juicio, "no hay ningún obstáculo legal que se oponga al hecho de que las Administraciones de tributos, poseyendo un principio de prueba preconstituida, puedan iniciar el correspondiente expediente administrativo sin necesidad de actuación inspectora".

⁹²Así MANTERO SÁENZ, A.: "El acta con prueba preconstituida", HPE, 1977-2, pág. 215, y su actualización en MANTERO SÁENZ, CUESTA RODRÍGUEZ: *Procedimientos de la Inspección...*, ob, cit., pág. 568.

⁹³Véase, entre otros, ALONSO FERNÁNDEZ, F.: "La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras. Circunstancia de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas (y II)", CaT, nº 118, 1990, pág. 9.

⁹⁴Vid.: MANTERO SÁENZ, A.: "El acta con prueba...", ob, cit., pág. 215, así como su libro actualizado (*Procedimiento de la Inspección Tributaria*), ya citado, pág. 568.

E S T U D I O S

pueda alegar posibles errores o inexactitudes acerca de dicha prueba preconstituida (art. 146.2 LGT y 57.2 RGIT).

Si tal procedimiento se desarrolla por los órganos de gestión, podrá dar lugar a una liquidación provisional de oficio, si bien, antes de dictarse la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados, o en su caso, a sus representantes, para que, en un plazo no inferior a 10 días ni superior a 15, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen oportunos.

El problema, como es imaginable, puede acontecer a consecuencia de estar atribuida dicha facultad de comprobación a dos órganos distintos: los de gestión y los de Inspección. La solución que se ha propuesto y que suscribimos plenamente, pasa por un efectivo cruce de información entre los órganos administrativos implicados, a fin de evitar previsibles roces o distorsiones en la actividad conducente a la liquidación provisional⁹⁵.

Por lo que respecta al objeto de la prueba, el artículo 123.1 (2º párrafo), habla de que en los elementos de prueba en favor de la Administración destaquen cualquiera de los siguientes hechos:

- que se ha realizado el hecho imponible,
- la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados,
- la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.

Tanto el artículo 146.2 de la LGT como el artículo 57.1 del RGIT, cuando se refieren al objeto de la prueba mencionan que exista prueba preconstituida del hecho imponible. Ambos preceptos han sido matizados por la doctrina -refiriéndose, por supuesto, a la potestad de la Inspección para levantar este tipo de actas- en el sentido que sigue: pese a que tanto la LGT como el RGIT citan únicamente la prueba del hecho imponible, para que la Inspección pueda incoar actas con prueba preconstituida, es necesario que tal prueba del hecho imponible pueda sustentar una liquidación⁹⁶, por lo que "el acta con prueba preconstituida, igualmente ha de contener los elementos y datos necesarios para la fijación del quantum, sin los que resulta inoperante"⁹⁷. Esto es, "la prueba preconstituida debe referirse al hecho imponible y a la base imponible"⁹⁸.

⁹⁵FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: "Posibles disfunciones...", ob., cit., pág. 16, si bien este autor se refiere al paralelismo entre el artículo 99.1 de la Ley del IRPF y las actuaciones de comprobación abreviada del artículo 34.1 RGIT.

⁹⁶Así, LACASA SALAS D.J., JESÚS DEL PRADO BENGIOA: *Procedimiento de la Inspección de los Tributos*, Ed. CISS, Bilbao, 1990, pág. 308.

⁹⁷PONT MESTRES, M.: "La prueba preconstituida...", ob., cit., pág. 262.

⁹⁸MANTERO SÁENZ, CUESTA RODRÍGUEZ: *Procedimientos de la Inspección...*, ob., cit., pág. 571.

Eva Andrés Aucajo

Y, si esto es así para que los órganos de la Inspección puedan incoar actas con prueba preconstituida, con mayor razón se deberá observar cuando se trata no de incoar una acta, sino de que los órganos de gestión giren ya la propuesta de liquidación provisional atendiendo a la prueba preconstituida⁹⁹.

Al practicar estas liquidaciones de oficio, puede suceder que con los elementos de prueba obrantes en poder de la Administración, no sea suficiente para culminar la liquidación, por lo que se requieran actuaciones de comprobación, que en el caso de realizarse por los órganos de gestión, únicamente podrán tener alcance parcial, y más concretamente de comprobación abreviada, tal y como se desprende de los artículos 121.2 y 123.2 de la LGT.

Si las referidas comprobaciones las realiza la Inspección (a efectos de practicar las oportunas liquidaciones) podrán originarse actuaciones de comprobación e investigación tanto generales como parciales¹⁰⁰.

Ahora bien, ¿cuándo debe entenderse que existe prueba preconstituida del hecho imponible?, ¿vale cualquier medio de prueba?

Quizás de un modo infundado y gratuito, el artículo 57.2 del RGIT, establece que existirá prueba preconstituida del hecho imponible, cuando éste puede reputarse probado según las reglas de valoración de la prueba contenidas en los artículos 114 a 119 de la LGT. Y no precisamente por la máxima en materia de prueba contenida en el artículo 114: "quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", sino porque a continuación el artículo 115 ordena de aplicación en los procedimientos tributarios las normas sobre medios y valoración de prueba contenidas en el Cc y en la LEC. Ésto, lo que parece dar idea, es de que -como dice MANTERO- el Reglamento ignora lo que es una prueba preconstituida. "No puede admitirse, sin más, que una simple presunción, un dictamen pericial o una manifestación testifical constituyan una prueba preconstituida"¹⁰¹. La razón que esgrime este autor¹⁰², es total-

⁹⁹Cierto es, no obstante, que el tercer supuesto citado en el artículo 123 de prueba preconstituida (elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados), induce a pensar que se está en perfectas condiciones de proponer la liquidación.

¹⁰⁰En general, las pruebas preconstituidas, entendidas como existentes en poder de la Inspección, originarán actuaciones de comprobación e investigación normales, sean generales o parciales, pues habrá que comprobar e investigar los elementos que se precisen para liquidar el impuesto que, por no deducirse del medio de prueba, son desconocidos para la Inspección". LACASA SALAS, JESÚS DEL PRADO: *Procedimiento de la Inspección ...*, ob., cit., pág. 308.

¹⁰¹MANTERO SÁENZ, CUESTA RODRÍGUEZ, : *Procedimiento de la Inspección...*, ob., cit., pág. 579.

¹⁰²MANTERO, A.: "El acta con prueba preconstituida", ob., cit., pág. 218.

E S T U D I O S

mente lógica: "Hay que prescindir, en materia tributaria, de aquéllas (pruebas) que se constituyen ante el juez o por el juez"¹⁰³.

El último supuesto de liquidaciones provisionales de oficio contemplado en el primer apartado del artículo 123, trata de las *devoluciones tributarias*.

Ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos sobre el incremento de devoluciones tributarias producidas en los últimos tiempos. Se trata de un fenómeno que irrita extraordinariamente a la Administración. No es lo mismo "sumar" que "restar". Tales devoluciones, en tanto que mermas reales del erario público, se han convertido en uno de los principales puntos de mira de la Administración. Por ello, el legislador fiscal¹⁰⁴, tomando nota de los recelos de la Administración ante estos virtuales agujeros de caja, dispone la posibilidad de que los órganos de gestión puedan girar liquidaciones provisionales de oficio, cuando con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria, no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo. Liquidaciones, éstas, que se sustentarán tanto en los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes pertinentes, como en los elementos de prueba obrantes en poder de la Administración.

Para la práctica de cualquiera de los tres tipos de liquidaciones provisionales de oficio citadas, el artículo 123.2 y 3 de la LGT establece dos importantes menciones:

1) De un lado, se podrá acudir a las actuaciones de comprobación abreviada que se precisen. El RGIT atribuye la posibilidad de realizar este tipo de actividades a los órganos de la Inspección (art. 34.1 RGIT), actuaciones que no son sino una especie perteneciente al género de las comprobaciones con carácter parcial (artículo 11 RGIT)¹⁰⁵.

Dos son los casos citados por el artículo 34.1 del RGIT, en los que podrán realizarse actuaciones de comprobación e investigación con carácter abreviado:

a) Cuando la Inspección de los tributos estime justificado realizar la comprobación utilizando únicamente los datos y antecedentes que obren ya en poder de la Administración tributaria.

¹⁰³Sobre el particular, existen posturas encontradas. "En modo alguno -se ha dicho- la prueba preconstituida puede hallar amparo en cualquier mero indicio, en cualquier soporte fáctico, sino que, por el contrario, ha de tratarse de una prueba plena, esto es, irrefutable, incontrovertible, sin contraprueba posible en cuanto al fondo de la misma, bien que sin perjuicio de la posible existencia de errores o inexactitudes... No se trata, por tanto, como entiende PEREZAGUA, de un "medio probatorio cualquiera que maneja el funcionario inspector y en virtud del cual puede girar legalmente un acta (que producirá efectos liquidatorios), sin necesidad de la anuencia escrita del contribuyente". PONT MESTRES, M.: "La prueba preconstituida...", ob., cit., pág. 266.

¹⁰⁴Precepto que tiene como antecedente el artículo 100 de la Ley 18/1991, del IRPF, en parecido sentido de lo que ya previere el artículo 36.3 de la Ley del IRPF de 1978 y 159 de su Reglamento.

¹⁰⁵Sobre los tipos de actuaciones inspectoras con alcance parcial, puede verse, por todos: GONZÁLEZ POVEDA, V.: "Procedimiento inspector", Impuestos, 1989-II, pág. 231.

Eva Andrés Aucejo

b) Que la Inspección constate la existencia de un débito tributario vencido y no autoliquidado o ingresado en los plazos reglamentarios, deducido de la contabilidad, registros o documentos contables o extracontables del sujeto pasivo o retenedor, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de la situación tributaria.

Merced al artículo 123.2 de la LGT, se faculta a los órganos de gestión a ejercer actuaciones de comprobación abreviada¹⁰⁶, pero con un límite que marca el alcance de las mismas. Los órganos de gestión, en el ejercicio de las actuaciones de comprobación abreviada no podrán extenderse al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales, salvo en el supuesto de devoluciones tributarias, en las que el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia¹⁰⁷.

2) De otro lado, existe la necesidad de observar el trámite de audiencia al interesado, para que en un plazo entre 10 y 15 días pueda alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

"Lo contrario -como se ha dicho- habría supuesto un grave atentado a la seguridad jurídica, si se hubiera permitido modificar datos e incluso practicar liquidaciones sobre hechos no declarados sin conocimiento previo de los interesados"¹⁰⁸.

En consecuencia, esta prescripción salva de la posible vulneración del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad que debe regir cualquier actuación de los poderes públicos, y cuya omisión en el artículo 99 de la Ley de Renta, ya había sido puesta de manifiesto por la doctrina¹⁰⁹.

¹⁰⁶Respecto al alcance de la comprobación abreviada llevada a cabo por los órganos de gestión, véase el interesante comentario de GASPAR DE LA PEÑA en cuya opinión "entre el simple cotejo o comprobación formal y la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con un determinado hecho imponible hay una especie de terreno de nadie en el que el legislador ha pretendido trazar una línea divisoria, de modo que la comprobación abreviada sea más que la simple comprobación formal, pero que no llegue a suponer la comprobación o investigación completa de la situación tributaria del sujeto pasivo". "La liquidación provisional de oficio y la comprobación abreviada ...", ob., cit., pág. 23.

¹⁰⁷Cabría considerar si cuando el artículo 123.2 prohíbe el examen de la documentación contable, se refiere sólo a la revisión completa de tal documentación, o también a la simple actividad de cotejo y comparación entre la declaración del contribuyente y su documentación contable.

Pensamos que cualquiera de las dos actividades está vedada a los órganos de gestión, habida cuenta el propio artículo -a continuación- sí matiza que la Administración Tributaria puede cotejar, constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos, pero únicamente cuando con motivo de devoluciones tributarias se le requiera al sujeto pasivo para que exhiba tales registros y documentos.

¹⁰⁸ALONSO GONZÁLEZ, L. (Coordinador): *La reforma de la LGT*, ob., cit., págs. 298-299.

¹⁰⁹MAGRANER MORENO, F.: *La comprobación...*, ob., cit., pág. 89.

E S T U D I O S

Concluyamos:

De la evolución descrita referente al esquema de competencias atribuidas a los órganos de gestión e inspección tributaria, desprendemos un resurgimiento de los primeros, consecuencia de su mayor campo de actuación..

El ciclo, se inició con una especial prominencia de las Oficinas liquidadoras encargadas de practicar las liquidaciones tributarias. Con la masificación del fenómeno tributario se generaliza el instituto de la autoliquidación, lo que lleva a que la Inspección cobre especial relevancia en atención a sus actividades de comprobación e investigación, toda vez que por sus facultades liquidadoras de los tributos.

Hoy, vuelven los órganos de gestión. Su acceso a la nueva tecnología informática aplicada a la gestión tributaria, los potencia y fortalece. Ellos tienen el "control", y ahora también poder de comprobación.

Empero, y de cara al contribuyente, es de preguntarse: ¿se ha ganado algo desde aquella época en que la Administración nos liquidaba los impuestos?. Facilidades, ninguna.

El ciudadano se ha visto compelido a adentrarse en un lenguaje denominado de "brujos e iniciados"¹¹⁰, corriendo a su cargo la obligación de estar a bien con los sublimes intereses de la Hacienda Pública. El pequeño comerciante se encuentra superado por algo que desconoce, temiendo por un coste que ahora ya es fijo "el de asesoría". La gran empresa, se plantea incluso hacer números, por si acaso le *saliera a cuenta*, multas tributarias por remuneraciones al gabinete de asesoría fiscal.

Y en este espectro, destaca la siempre máxima de nuestra Administración tributaria. ¡Que nadie escape!.

Mas, si ese control se pretende por los órganos de gestión, tiempo es ya de un Reglamento que desarrolle sus competencias. Al menos respecto a la Inspección sí sabe el contribuyente hasta donde alcanzan sus prerrogativas. Ahora, con la entreveración de funciones, sobre todo en materia de comprobación, ya veremos¹¹¹.

¹¹⁰Términos utilizados por el Dr. FERREIRO LAPATZA, en su interesante artículo: "El objeto del tributo", REDF, nº 10/1976, pág. 229.

¹¹¹Dicho está que "desde la perspectiva del sujeto pasivo no es demasiado relevante que le liquide un órgano gestor o un inspector, pero sí lo es, en cambio, que pueda hacerlo el primero sin necesidad de acudir a unas actuaciones de comprobación e investigación y sin tener que sujetarse, o por tanto, a un procedimiento como el del RGIT". Comentario a la R. TEAC de 27 de enero de 1993, por el equipo de Dirección de Jurisprudencia Tributaria, Tomo I/93, pág. 1193.

**Revista
Técnica
Tributaria**

E S T U D I O S

FUNDACIONES. LEY 30/1994

Isabel Busquets Alted

Abogada

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

INTRODUCCION.

TITULO I.

1- NORMAS QUE ESTABLECEN LAS CONDICIONES BASICAS DEL DERECHO DE FUNDACION, SIENDO DE DIRECTA APLICACION EN TODO EL ESTADO.

2- NORMAS DE DERECHO CIVIL DE APLICACION GENERAL EN TODO EL TERRITORIO NACIONAL.

3- NORMAS DE DERECHO CIVIL, DE APLICACION SUPLETORIA EN LAS COMUNIDADES AUTONOMAS CON COMPETENCIA EN MATERIA DE DERECHO CIVIL, FORAL O ESPECIAL.

4- LEGISLACION PROCESAL.

5- DEMAS NORMAS DEL TITULO I DE LA LEY.

TITULO II.

1- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

1.1. Aspectos generales.

1.2. Impuestos sobre Sociedades.

1.3. Tributos locales.

2- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

2.1. Aportaciones efectuadas por personas físicas.

2.2. Aportaciones efectuadas por personas jurídicas.

2.3. Justificación Documental de los Donativos.

2.4. Colaboración Empresarial.

E S T U D I O S

2.5. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a otras entidades.

3- REGIMEN TRIBUTARIO DE OTRAS ACTUACIONES DE COLABORACION EMPRESARIAL

3.1. Adquisición de obras de arte para oferta de donación.

3.2. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

DISPOSICIONES FISCALES DESTACABLES DE LA LEY 30/1994.

INTRODUCCION

La Ley 30/1994 de 24 de Noviembre de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General viene determinada como se establece en la Exposición de Motivos de la Propia Ley por varias circunstancias:

- * En primer lugar, el artículo 34 de la Constitución, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general con arreglo a la ley y la importancia que en la vida social ha adquirido el ejercicio del indicado derecho de Fundación.
- * En segundo lugar, la necesidad de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general.

En base a ello, la ley regula los diferentes aspectos del Derecho de Fundación,

— Así, en el Título I, se regula el régimen jurídico de las Fundaciones, estableciendo su ámbito geográfico de aplicación, y se distinguen normas de aplicación en todo el Estado, Normas de Derecho Civil de aplicación general, Normas de Derecho Civil de aplicación supletoria, legislación procesal (Competencia exclusiva del Estado), y Normas de aplicación a las fundaciones de competencia estatal.

— En el Título II se distinguen varios capítulos:

- * Capítulo I, establece y regula el Régimen Tributario de las Entidades sin fines lucrativos; el régimen fiscal aquí establecido será de aplicación para aquellas entidades (Fundaciones y Asociaciones declaradas de utilidad pública) que cumplan los requisitos que en él se establecen, el resto continuarán rigiéndose por el art.5.2 y 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En las Disposiciones Adicionales se establecen diversos Organismos a los que se otorga el régimen fiscal establecido en este Capítulo I.

- * El Capítulo II, regula el régimen tributario de las Aportaciones efectuadas a las Entidades que cumplan los requisitos del Capítulo I y a las establecidas en la Disposición Adicional Sexta.

Isabel Busquets Alted

Se establecen igualmente los requisitos de justificación documental que deberán cumplir los donativos.

Por último se regula en este Capítulo los Convenios de Colaboración en actividades de interés general.

- * El Capítulo III, establece el régimen tributario de otras actuaciones de colaboración empresarial:
 - Adquisición de obras de Arte para oferta de donación.
 - Gastos en Actividades de Interés General y de Fomento y Desarrollo de Algunas Artes.

En el orden anteriormente expuesto, se desarrolla el siguiente trabajo, pretendiendo ser un resumen de la Ley 30/1994. Ley novedosa en determinados aspectos, ya que introduce en nuestra legislación figuras como los Convenios de Colaboración en actividades de interés general o la Adquisición de obras de arte para oferta de donación, regula el Derecho de Fundación de forma ordenada y sistemática (lo cual era necesario desde la promulgación de la Constitución), y acomoda la mencionada regulación a la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

Pero en otros aspectos la ley se ha quedado a medio camino, y ha negado sus beneficios a determinados Entes o Realidades.

Así, por ejemplo, la ley siempre nos habla de las Entidades que cumplan los requisitos que en ella se establecen, cerrando las puertas a una serie de Entidades que por carecer de determinados aspectos no podrán gozar de los beneficios de la misma.

Asimismo se concede la exención de los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica cuando coincida con el objeto o finalidad específica de la entidad, pero ello habrá de ser por concesión del Ministerio de Economía y Hacienda, previa solicitud de la entidad interesada.

En conclusión, en mi opinión nos encontramos ante una Ley que era necesaria y que ayuda a ordenar y sistematizar muchos puntos del Derecho de Fundación, pero que en diversos aspectos como el fiscal no cubre las expectativas que de ella se esperaban.

TITULO I

El título I de la Ley tiene como objetivo estructurar el Derecho de Fundación, el régimen jurídico de las Fundaciones y acomodarlo a la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas; por ello podemos distinguir en este primer título cinco tipos de normas:

E S T U D I O S

1.- NORMAS QUE ESTABLECEN LAS CONDICIONES BASICAS DEL DERECHO DE FUNDACION, SIENDO DE DIRECTA APLICACION EN TODO EL ESTADO, ESTABLECIENDO LOS SIGUIENTES PRINCIPIOS:

Concepto de Fundación: Son Fundaciones las organizaciones constituídas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general.

Fines y Beneficiarios: Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general (asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga.

— La finalidad fundacional debe beneficiar a colectividades genéricas de personas.

Adquisición de Personalidad Jurídica: Las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el Registro de Fundaciones.

— Sólo las Entidades inscritas en el Registro podrán utilizar la denominación de Fundación.

Constitución: Podrán constituir fundaciones las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas.

— La Fundación podrá constituirse por acto inter vivos o mortis causa.

— La Constitución de la Fundación por acto inter vivos se realizará mediante escritura pública.

Patronato: En toda Fundación deberá existir, con la denominación de Patronato, un órgano de gobierno y representación de la misma.

Causas de extinción:

- a) Cuando expire el plazo por el que fue constituida.
- b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.
- c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional.
- d) Cuando resulte de una fusión.
- e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.
- f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las Leyes.

2- NORMAS DE DERECHO CIVIL DE APLICACION GENERAL EN TODO EL TERRITORIO NACIONAL QUE AFECTAN A LOS SIGUIENTES ASPECTOS:

Domicilio: Deberán estar domiciliadas en España las fundaciones que desarrollen principalmente su actividad en territorio español.

— Las Fundaciones tendrán su domicilio social en el lugar donde se encuentre la sede de su órgano de gobierno, que deberá radicar en el ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades.

— Las fundaciones que se inscriban en España para desarrollar una actividad principal en el extranjero, tendrán su domicilio social en la sede de su órgano de gobierno dentro del territorio nacional.

Fundaciones Extranjeras: Las fundaciones extranjeras que ejerzan actividades en España deberán establecer una delegación en territorio español e inscribirse en el Registro de Fundaciones.

Eficacia Registral: Necesariedad de inscripción en el Registro de Fundaciones, sin perjuicio de la normativa reguladora de los demás Registros Públicos existentes.

3- NORMAS DE DERECHO CIVIL, DE APLICACION SUPLETORIA EN LAS COMUNIDADES AUTONOMAS CON COMPETENCIA EN MATERIA DE DERECHO CIVIL, FORAL O ESPECIAL.

En ellas se tratan las siguientes materias:

— *Capacidad:*

- * Las personas físicas requerirán la capacidad general de obrar y la especial para disponer gratuitamente, inter vivos o mortis causa, de los bienes y derechos en que consista la dotación.
- * Las personas jurídicas privadas de índole asociativa requerirán el acuerdo expreso de su junta general o asamblea de socios y las de índole institucional, el acuerdo de su órgano rector.
- * Las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

— La constitución de la fundación por acto *mortis causa* se realizará testamentariamente.

— *Escritura de Constitución:* Deberá contener como mínimo los siguientes puntos: Datos identificativos de los fundadores, la voluntad de constituir una fundación, la dotación y su valoración, Estatutos e Identificación de las Personas que integran el Órgano de Gobierno.

E S T U D I O S

- *Estatutos de la Fundación:* En ellos debe figurar: La Denominación de la Entidad, los fines fundacionales, el domicilio y ámbito territorial en que haya de desarrollar principalmente sus actividades, las reglas básicas para la aplicación de los recursos al cumplimiento de los fines fundacionales y determinación de los beneficiarios, El Organo de Gobierno y representación, y cualesquiera otras disposiciones y condiciones lícitas que los fundadores tengan a bien establecer.
- *Modificación de los Estatutos:*
 - * Podrá acordarse por El Patronato siempre que resulte conveniente en interés de la fundación y no lo haya prohibido el fundador, en cuyo caso se requerirá autorización previa del Protectorado.
 - * Por variación de las circunstancias que presidieran la constitución de la fundación, el Patronato deberá acordar la modificación.
 - * Si el Patronato no realiza lo provisto en los supuestos anteriores, el Protectorado podrá acordar, de oficio o a instancia de quien tenga interés legítimo, la modificación que proceda.
- *Concepto de Dotación,* que podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, adecuados y suficientes para el cumplimiento de los fines fundacionales.
- *Gobierno de la Fundación:*
 - El Patronato debe cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación.
 - Deberán desempeñar el cargo con la diligencia de un representante leal.
 - Los Patronos responderán frente a la Fundación de los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos o por los realizados negligentemente.
 - La acción de responsabilidad se entablará en nombre de la Fundación y ante la Jurisdicción Ordinaria:
 - * Por el propio órgano de gobierno de la Fundación, previo acuerdo motivado del mismo, en cuya adopción no participará el patrono afectado.
 - * Por el protectorado.
 - Cese de los Patronos: Por muerte o extinción de la personalidad jurídica, incapacidad, cese en el cargo por razón del cual fueron nombrados, por no actuar con diligencia, por resolución judicial, transcurso del período de su mandato, por renuncia, por las causas establecidas válidamente para el cese en los Estatutos.

Isabel Busquets Alted

— *Patrimonio de la Fundación:*

- El Patrimonio de la Fundación podrá estar constituido por toda clase de bienes y derechos susceptibles de valoración económica.
- La aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a beneficio de inventario.

— *Proteccionado:*

- Facilitará el recto ejercicio del derecho de Fundación y asegurará la legalidad de su constitución y funcionamiento.
- Podrá solicitar de la Autoridad Judicial la fusión de aquellas fundaciones que no puedan cumplir sus fines por sí mismas.
- Si advirtiera una grave irregularidad en la Fundación requerirá al Patronato; si el requerimiento no fuera atendido podrá solicitar de la Autoridad Judicial la intervención.

4- LEGISLACION PROCESAL:

El Estado en esta materia tiene competencia exclusiva, sin perjuicio de las necesarias especialidades que se deriven de las particularidades del Derecho Sustantivo de las Comunidades Autónomas.

Se establece la posibilidad de que el Juez suspenda cautelarmente a los Patronos cuando se entable contra ellos la acción de responsabilidad, la tramitación de los procedimientos judiciales, y la posibilidad de acudir ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo cuando los actos del protectorado pongan fin a la vía administrativa.

Igualmente se establece que no se podrán repudiar herencias o legados ni dejar de aceptar donaciones sin la previa autorización del protectorado.

5- POR ULTIMO, LAS DEMAS NORMAS DEL TÍTULO I DE LA LEY SON SOLO DE APLICACION A LAS FUNDACIONES DE COMPETENCIA ESTATAL, Y EN ELLAS SE TRATAN LOS SIGUIENTES ASPECTOS:

- Regulación de la Dotación.
- Régimen de los Patronos, Delegación y Apoderamientos.
- Administración y disposición del Patrimonio, titularidad, enajenación y gravamen.
- Funcionamiento y actividad de la Fundación.

E S T U D I O S

- Funciones del Protectorado.
- Registro de Fundaciones.
- Consejo Superior de Fundaciones.

TITULO II

Este título se dicta al amparo de lo previsto en el Art.149.1.14. de la Constitución, el cual establece que el Estado tiene competencia exclusiva en la Hacienda General y Deuda del Estado. Esta regulación se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco, y en la Comunidad Foral de Navarra.

Tiene el título II, que consta de tres capítulos, una finalidad incentivadora, tendente a estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, tal como se establece en la exposición de motivos. Esta participación se puede realizar a través de estas tres vías a las que se concede un régimen fiscal ventajoso:

- 1.- Constitución de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública.
- 2.- Realización de aportaciones a las entidades anteriores, al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos.
- 3.- Participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines.

En este contexto se enmarcan medidas que encajan en el concepto general de mecenazgo como la denominada oferta de donación de obras de arte.

1.- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

1.1. Aspectos generales.

Concepto:

Son Entidades sin fines lucrativos las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos que se establecen a continuación.

Requisitos:

- a) Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.

Isabel Busquets Alted

- b) Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70% de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención.

Se excluyen las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial.

- c) En caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, se deberá acreditar ante el órgano de Protectorado (las Fundaciones) o Ministerio de Justicia e Interior (Asociaciones de utilidad pública) la existencia de tales participaciones y que la titularidad de las mismas no vulnere los principios de actuación de las entidades aquí tratadas.
- d) Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado (fundaciones) ante el Ministerio de Justicia e Interior (Asociaciones declaradas de utilidad pública).
- e) En caso de disolución, aplicar su patrimonio a la realización de fines de interés general.
- f) Los cargos de patrono de las fundaciones y representante estatutaria de las asociaciones deberán ser gratuitos. (Sólo podrán ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione.)
- g) Tendrán las obligaciones contables previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, sin perjuicio de que deban llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias cuando realicen alguna explotación económica.
- h) No se considerarán entidades sin fines lucrativos a los efectos de este Título, aquéllas en las que asociados y fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades o gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.
- i) Tampoco se considerarán entidades sin fines lucrativos, aquéllas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles.

Procedimiento:

- Para poder disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en el título II de la Ley, las entidades deberán dirigirse, acreditando su condición, a la Delegación de la Hacienda Estatal de la Administración Tributaria.
- El reconocimiento de los beneficios fiscales produce efectos desde la mencionada comunicación, no obstante, cuando entre la fecha del escrito y la de inscripción, o de declaración pública, no hubiera mediado más de tres meses, dichos efectos se retrotraerán a la fecha de solicitud.

E S T U D I O S

- En el caso de Fundaciones, los efectos se retrotraen a la fecha de constitución, cuando entre ésta y la de solicitud de inscripción no hubiere transcurrido más de un mes.
- Para el disfrute de los beneficios fiscales en los tributos locales, las entidades sin fines lucrativos deberán solicitarlo a los Ayuntamientos competentes.

1.2. Impuesto sobre sociedades.**Rendimientos e incrementos de patrimonio exentos.**

- a) Los Resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social.
- b) Los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como transmisiones a título lucrativo, siempre que se realicen u obtengan en cumplimiento de su finalidad específica.
- c) Las cuotas satisfechas por sus asociados.
- d) Las subvenciones de Organismos Públicos, siempre que se destinen a los fines propios de la Entidad.
- e) Los ingresos obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general.
- f) Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica cuando se cumplan los siguientes requisitos:
 - Solicitud al Ministerio de Economía y Hacienda.
 - La explotación económica en que se hayan obtenido coincida con la finalidad específica de la entidad. (Este punto debe desarrollarse reglamentariamente).
 - Se entenderá que existe la mencionada coincidencia cuando:
 - 1.- Las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales ... o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.
 - 2.- Que no se genere competencia desleal.
 - 3.- Que sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

Rendimientos e incrementos de patrimonio gravados.**BASE IMPONIBLE.**

— Se obtendrá sumando:

- Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica.

Isabel Busquets Altad

- Los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad.
- Incrementos o Disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.

— No obstante, para la determinación de la base imponible no se computará el 30 por 100 de:

- Los intereses, explícitos o implícitos, derivados de la cesión a terceros de capitales propios.
- Los rendimientos derivados del arrendamiento de los bienes inmuebles que constituyan el patrimonio fundacional.

La deducción se elevará al 100 por 100 en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles que integran la Dotación Fundacional.

— Para disfrutar de la anterior reducción será necesario que los rendimientos se destinen en el plazo de un año desde su obtención a los fines de interés general.

— No tendrán la consideración de partidas deducibles:

- Las establecidas en el Impuesto sobre Sociedades.
- Los gastos que se imputan a las operaciones exentas.
- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las actividades sometidas a gravamen.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados, en particular, los excedentes que, procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de actividades exentas.
- El exceso de valor atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

EXENCION POR REINVERSION:

Gozarán de exención los incrementos patrimoniales fruto:

- de transmisiones de elementos materiales del activo fijo necesarios para la realización de sus explotaciones, cuando el importe total de la enajenación se reinvierta con los requisitos establecidos en el Impuesto sobre Sociedades o bien se destinen a nuevas inversiones en bienes afectos a las actividades exentas.
- de transmisiones de elementos materiales del activo fijo no afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando el importe obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

E S T U D I O S

— La base obtenida se gravará a un *tipo* de gravamen del *10 por 100*.

— A la *cuota íntegra* se le aplicarán las deducciones y bonificaciones previstas en el Impuesto sobre Sociedades, resultando la cuota líquida.

— Determinada la *cuota líquida*, ésta se reducirá en 200.000 pesetas cuando el Sujeto Pasivo sea una Fundación o Asociación de utilidad pública que realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción pueda resultar negativa.

— *Cuota Diferencial*, será el resultado de restarle a la cuota líquida o reducida, las retenciones, pagos e ingresos a cuenta, y si la superasen, la Administración procederá a devolver de Oficio el exceso.

— OBLIGACION DE DECLARAR:

Las entidades contempladas, deben incluir en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades la totalidad de las rentas obtenidas con independencia de que estén o no exentas de gravamen.

1.3. Tributos locales.

— Están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de que sean titulares las Fundaciones y las Asociaciones declaradas de utilidad pública cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- * Que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación.
- * Que estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social.
- * Que no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto específico.

— Están exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las Fundaciones y Asociaciones por las actividades que constituyan su objeto o finalidad específica.

— Se deja sin aplicación la obligación por parte del Estado de establecer fórmulas de compensación o anticipo en favor de la Entidad local respectiva.

2- REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS APORTACIONES A ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.

2.1. Aportaciones efectuadas por personas físicas.

— Los sujetos pasivos podrán deducirse de la cuota del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas el 20 por 100 de las siguientes donaciones efectuadas a las Entidades sin fines Lucrativos previstas en la Ley:

Isabel Busquets Alted

- a) Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario de la Ley 16/1985. Obras de Arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

Para el cómputo de la deducción, el valor de estos bienes se determinará de acuerdo con la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

- b) Bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de los fines de la Entidad.

Para el cómputo de la deducción, el valor de estos bienes será el valor de adquisición de los mismos, determinado conforme a las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando el bien donado hubiese sido realizado por el propio donante, su valoración se efectuará por su coste de producción, debidamente acreditado, sin que en ningún caso pueda ser superior al de mercado.

- c) Dinero donado para la realización de las actividades propias de la entidad donataria o para la conservación, reparación y restauración de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

Se entienden incluídas las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a asociaciones previstas en la Ley siempre que no se correspondan con una prestación de servicios en favor del asociado.

— Límite de la deducción. La base de la deducción, se computará a efectos del límite del 30 por 100 previsto en el art.80.1 de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

— Incrementos o Disminuciones Patrimoniales. No se someterán al Impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de donación de los bienes descritos en los apartados a y b.

2.2. Aportaciones efectuadas por personas jurídicas.

— Tendrán la consideración de partida deducible, a efectos del cómputo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el importe de las donaciones que se efectúen en favor de las fundaciones y asociaciones que prevee la Ley en los siguientes casos:

- a) Bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de interés cultural o incluídos en el

E S T U D I O S

Inventario de la Ley 16/1985. Obras de arte de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

La valoración de los bienes la efectuará la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

- b) Bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de los fines de la entidad.

La valoración de estos bienes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

- Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación.
- Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio del mercado.
- Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.

- c) Dinero donado para la realización de las actividades propias de la entidad donataria o para la conservación, reparación y restauración de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.

— Límites de la deducción: La sociedad podrá acogerse a cualquiera de estos límites:

- * El diez por cien de la base imponible, previa a la deducción, y el 30 por cien cuando se trate de bienes a que se refiere la letra a).

ó

- * El 1 por 1.000 y 3 por 1.000 de ventas respectivamente, sin que en ningún caso la aplicación de estos porcentajes puedan determinar una base imponible negativa.

- * Los mencionados límites son compatibles con los establecidos para el convenio de colaboración en actividades de interés general y la realización de actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

— Incrementos o Disminuciones Patrimoniales. No se someterán al Impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de donación de los bienes descritos en los apartados a) y b).

2.3. Justificación documental de los donativos.

Para poder acogerse a las deducciones descritas anteriormente, deberá acreditarse la donación efectuada mediante una certificación expedida por la entidad donataria que deberá cumplir los siguientes requisitos:

- N.I.F. y datos personales del donante y de la entidad donataria.
- Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la sección la capítulo 1º. del título II de la Ley 30/1.994.
- Fecha e importe del donativo cuando éste fuere dinerario.
- Documento público que acredite la entrega del bien donado cuando no sean donativos dinerarios.
- Destino que la entidad donataria dará al objeto donado.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

En el caso de revocación de la donación se ingresarán las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo en que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

2.4. Colaboración empresarial.

— **Concepto:** Se entiende por convenio de colaboración en actividades de interés general, aquel por el cual las entidades a que se refiere la Ley a cambio de una ayuda económica para la realización de sus fines propios, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador, sin que en ningún caso la mencionada colaboración pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

— Las cantidades satisfechas tendrán el carácter de GASTO DEDUCIBLE en la empresa o entidad colaboradora.

— Límite de la deducción:

- El 5 por 100 de la base imponible.

ó

- El 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que la aplicación del porcentaje pueda determinar una base imponible negativa.

— **Empresarios o Profesionales individuales:** El cómputo del límite del 5 por 100 se efectuará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la actividad empresarial o profesional.

E S T U D I O S

— Lo establecido para los convenios de colaboración en actividades de interés general, se entienden sin perjuicio del régimen fiscal de los contratos de patrocinio publicitario.

2.5. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a otras entidades. **Disposición ADICIONAL SEXTA.**

En la Exposición de Motivos se establece que el objetivo de esta regulación es hacer más atractiva la realización de aportaciones a entidades que tengan como última finalidad la realización de actividades de interés general. Ello obliga extender el régimen previsto para las aportaciones efectuadas a favor de las entidades contempladas en la Ley, a las realizadas en beneficio de las siguientes Entidades, a tenor de lo dispuesto en la Disposición Adicional sexta de la Ley 30/1994:

— Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales, Universidades Públicas y Colegios Mayores adscritos a los mismos, los organismos públicos de investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y Organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

— Los entes públicos y los Organismos autónomos administrativos que reglamentariamente se determinen.

— La Iglesia Católica y las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

— El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las Instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

— La Cruz Roja Española.

— El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con minusvalía.

— La ONCE.

3. REGIMEN TRIBUTARIO DE OTRAS ACTUACIONES DE COLABORACION EMPRESARIAL.

3.1. Adquisición de obras de arte para oferta de donación.

Concepto.

— Tendrá la consideración de partida deducible de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades y de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el caso de empresarios y profesionales el

Isabel Busquets Alted

valor de adquisición de aquellas obras de arte adquiridas para ser donadas a determinadas entidades.

- A estos efectos se entenderán por obras de arte los objetos de arte, antigüedades, y objetos de colección definidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan valor histórico o artístico.

Requisitos.

- Compromiso de transmitir el bien a las entidades donatarias en un período máximo de cinco años a partir de la aceptación definitiva de la oferta.
- La oferta de donación se debe llevar a cabo durante el mes siguiente a la compra del bien.
- Durante el tiempo transcurrido hasta que el bien sea definitivamente transmitido, éste debe permanecer disponible para su exhibición pública e investigación. Y durante este mismo periodo las personas o entidades que se acojan a esta deducción, no podrán practicar dotaciones por depreciación correspondientes a los bienes incluidos en la oferta.
- Cuando la entidad donataria sea una de las contempladas en el Capítulo I, Título II de la Ley 30/1994, no podrán acogerse a este incentivo las ofertas de donación efectuadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive.

Procedimiento.

- Las cantidades totales deducibles serán iguales al coste de adquisición del bien o al valor de tasación fijado por la Administración, cuando éste sea inferior, pudiéndose en este último caso, retirar la oferta de donación realizada.
- La deducción se efectuará, por partes iguales, durante el periodo comprometido, hasta un límite máximo por ejercicio que se determinará en el porcentaje resultante de dividir diez por el número de años del periodo. Dicho límite se refiere a la base imponible.

En el caso de empresarios y profesionales el cómputo de dicho límite se efectuará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

- Esta deducción será incompatible respecto de un mismo bien, con las deducciones previstas para el caso de aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas.

E S T U D I O S

3.2. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas partes

Concepto.

Tendrá la consideración de partida deducible de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades y de la Base Imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el caso de empresarios y profesionales.

- a) La realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otro de interés general.
- b) La realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, videos y fonogramas.

Ambos puntos deben ser desarrollados reglamentariamente.

Procedimiento.

- El importe a deducir no podrá exceder del 5 por 100 de la base imponible o bien, a elección del sujeto pasivo, el 0'5 por 1.000 de su volumen de ventas, sin que la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa.
- Empresarios y profesionales: El cómputo del límite se efectuará sobre la base correspondiente a los rendimientos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

DISPOSICIONES FISCALES DESTACABLES DE LA LEY 30/1994

- **Disposición Adicional Cuarta y Quinta:** Establecen: que el régimen fiscal previsto en el Capítulo I del Título II de la Ley será aplicable a la Cruz Roja Española, a la ONCE, a la Iglesia Católica y a las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
 - La Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles contemplada en la Ley, se extiende a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas.
- **Disposición Adicional Sexta:** Expuesta anteriormente, extiende el régimen fiscal de las aportaciones a otras entidades.
- **Disposición Adicional Séptima:** Todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora de este Impuesto, vinie-

Isabel Busquets Altied

ran obligados a llevar la contabilidad exigida en la misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.

- **Disposición Adicional Novena:** Modifica el art.5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dedicado a las exenciones del impuesto. Por lo que se refiere a las fundaciones, cabe destacar, que establece la exención de los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de bienes no afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando el total del producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas, de acuerdo con el Artículo 15.8 de la ley del Impuesto sobre Sociedades.
 - El Anteproyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, añade como requisito de la mencionada exención, que los fundadores o asociados, sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por dichas entidades o no gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios.
 - Se excluyen de la exención, las Mutualidades de Previsión Social, que tributarán en el Impuesto sobre Sociedades, al tipo de gravamen previsto por las Sociedades Mutuas de Seguros.
- **Disposición Adicional Decimoquinta:** Las Federaciones y Asociaciones de entidades contempladas en la Ley, podrán disfrutar del régimen fiscal previsto en el Título II de la misma, siempre y cuando los requisitos previstos en el mismo se cumplan tanto por las federaciones y asociaciones respectivas como por las entidades integradas en las mismas.
- **Disposición Adicional Decimosexta:** En el caso de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, el régimen fiscal establecido en el Título II se entenderá referido, exclusivamente, a la actividad de la delegación en España.
- **Calendario de la Ley:**
 - A tenor de la Disposición Final segunda, la Ley entra en vigor el 26 de Noviembre de 1.994, pero las disposiciones previstas en la Sección 3ª. del Capítulo I del Título II, (que se refieren al Impuesto sobre Sociedades) surtirán efectos para los ejercicios que se cierran a partir de la expresada fecha.
 - La exención relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles será aplicable a las cuotas devengadas desde el día 1 de Enero de 1.994.

Los contribuyentes que teniendo derecho a la exención hubieran satisfecho los recibos correspondientes, tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

EL "TREATY SHOPPING" VISTO DESDE LA OPTICA DEL DERECHO COMUNITARIO

Ramón Casero Barrón

Abogado

Miembro de la AEDAF

Es un hecho que el "treaty shopping" y las estructuras de canalización han sido utilizadas y son utilizadas por grupos multinacionales localizados en el territorio de la Unión Europea, para aprovecharse de los tratamientos fiscales más beneficiosos que otorgan los distintos Tratados para evitar la doble imposición firmados por los Estados miembros con terceros países.

¿Cuál es el Tratado bilateral que contiene un artículo sobre "withholding" sobre dividendos que posibilite la mejor salida de los mismos del territorio de la Unión Europea hacia las sociedades matrices localizadas en terceros países? ¿cuál es el Tratado que contiene la cláusula de deducción internacional por dividendos que implique la mejor entrada de los dividendos provenientes de las filiales localizadas en terceros países a una sub-holding comunitaria? ¿cuál es el Tratado fiscal que contiene una mejor definición de establecimiento permanente, o de otros términos esenciales, el que establece el mejor procedimiento amistoso o cláusula arbitral, o de intercambio de información?, etc.

Frente a las cláusulas tanto a nivel de los Tratados fiscales como en la legislación interna de cada Estado, de evitación del abuso de los convenios, surge la pregunta si la garantía de las libertades fundamentales, y más concretamente de la libertad de establecimiento, recogidas en los artículos 52-58 del Tratado de la Comunidad Económica Europea, puede llegar a implicar un reconocimiento del "treaty shopping" o de las estructuras de canalización, pues la única excepción a la libertad de establecimiento que aparece en el artículo 56 del Tratado de la CEE, cuestiones de orden público, no parece aplicable en esta materia de ámbito netamente fiscal.

No obstante lo anterior, es un hecho que la legislación antiabuso ha sido recogida ya por el propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de "motu proprio", e incluso aparece expresamente disponible a los Estados miembros en las Directivas en materia fiscal.

Pese a ello, sería necesario analizar la posible legitimación del "treaty shopping" desde un punto de vista de la cláusula de nación más favorecida o preferencia comunitaria.

E S T U D I O S

EL PRINCIPIO DE NACION MAS FAVORECIDA O PREFERENCIA COMUNI-TARIA

La doctrina legal y el Tribunal de Justicia de Luxemburgo aceptan la cláusula de tratamiento igualitario o de nación más favorecida, apoyándose para ello en la interpretación de las libertades fundamentales en un mercado interno y en el principio de no discriminación. El principio de nación más favorecida no se encuentra recogido expresamente en el Tratado de Maastricht, pero se considera inherente al concepto de una comunidad cerrada de Estados: un Estado miembro no debe dar un trato a los nacionales (incluyendo a las compañías residentes) de otro Estado miembro que pueda ser menos favorable que el trato que otorga a los nacionales de otros Estados miembros o de un tercer país.

POSTURAS A FAVOR DE LA APLICACION DE LA PREFERENCIA COMUNI-TARIA

Determinados autores proponen aplicar este principio incluso a los Tratados para evitar la doble imposición: un Estado miembro debe extender a los nacionales de otro Estado miembro las preferencias que en sus Tratados fiscales se otorgan a un concreto Estado miembro o a un Estado tercero.

Sobre la base de la preferencia comunitaria sobre los Tratados internacionales entre los Estados miembros, algunos autores consideran que el trato preferencial otorgado por un Estado miembro A a los residentes de otro Estado miembro B de acuerdo con un Tratado concluido con B puede que no sea por más tiempo denegado a los residentes de otro Estado miembro.

En el caso concreto de un trabajador transfronterizo belga que desarrolla sus actividades en Alemania, y que está sometido a un tratamiento fiscal peor de acuerdo con el Tratado entre Bélgica y Alemania, que el tratamiento de un trabajador transfronterizo holandés en la misma situación de acuerdo con el Tratado entre Holanda y Alemania. ¿No se debería otorgar el mismo tratamiento fiscal del nacional holandés como no residente en Alemania al nacional belga (o a cualquier otro nacional de otro Estado miembro) que a su vez es un trabajador transfronterizo no residente en Alemania?

La amplia gama de beneficios fiscales de acuerdo con los Tratados fiscales en el marco de la Unión Europea, supone una discriminación de los no residentes de un Estado miembro frente a los no residentes de otro Estado miembro, y puede suponer una violación del Tratado de la Unión, al menos que esa discriminación se pueda justificar por una poderosa razón como puede ser razones de interés público. Ahora bien, el descenso de los recursos monetarios del Estado alemán como consecuencia de la primacía de la preferencia comunitaria no se puede considerar como un interés público merecedor de protección comunitaria; es injustificable el sustentar determinadas actividades discriminatorias sobre la base de la protección de los intereses recaudatorios de un Estado miembro.

Ramón Casero Barrón

En el caso Halliburton, tanto el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, junto con las conclusiones del Abogado General, parece que realizan una aplicación del principio de preferencia comunitaria o nación más favorecida. A (Halliburton Inc.) una compañía residente en EE.UU., es sociedad matriz de una compañía B residente en Alemania, poseyendo esta última un establecimiento permanente en Holanda. Se decide transferir los activos del establecimiento permanente por parte de B a una sociedad C de nueva creación en los Países Bajos (Halliburton Services, BV), constituida por A. La exención del impuesto holandés sobre propiedades inmobiliarias en los casos de reestructuraciones empresariales no es aplicable, puesto que la legislación holandesa establece que la misma entra en juego en las reestructuraciones de grupos de sociedades, donde el transmitente, el adquirente y la sociedad matriz deben ser residentes holandeses.

El Tribunal considera que por aplicación del artículo de no discriminación del tratado fiscal entre Holanda y EE.UU., la citada restricción a la exención no se podría haber aplicado en el supuesto que el establecimiento permanente fuese poseído por una sociedad residente en el último Estado mencionado. Y este razonamiento le da pie al Abogado General para especular que el Tribunal debería hacer prevalecer el derecho de la compañía residente de un estado miembro A (Alemania) a reclamar en sus relaciones con otro Estado miembro B (Holanda) el tratamiento fiscal más ventajoso que el estado B otorga a los residentes del Estado C (EE.UU.) de acuerdo con el Tratado para evitar la doble imposición entre el Estado miembro B y el tercer Estado C.

El profesor KLAUS VOGEL en "Tributación de rentas transfronterizas, armonización y neutralidad fiscal en la legislación de la Comunidad Europea", Fundación para los estudios de fiscalidad internacional, l.994, establece que los Estados miembros están sujetos a los dictados comunitarios en sus relaciones con Estados terceros (según establece el artículo 234 del tratado). De este modo, un Estado miembro no puede discriminar en relación con un nacional de otro Estado miembro tanto en su legislación doméstica como en un Tratado con un Estado no miembro. Por ello, considera que el artículo 28 del Convenio para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y Alemania, que niega determinados beneficios fiscales a compañías detentadas por nacionales de terceros países, siendo indiferente que sean o no nacionales de otro estado miembro, supone una violación de la legislación comunitaria.

POSTURAS EN CONTRA DE LA NO APLICACION DE LA PREFERENCIA COMUNITARIA

Otros fiscalistas, entre los que se incluyen miembros de las Administraciones fiscales nacionales, cuestionan la aplicación incondicional del principio de preferencia comunitaria o de nación más favorecida a los Tratados fiscales, del mismo modo en que es aplicado en la organización agrícola o en otro tipo de convenios con Estados miembros o no. Incluso, la Comisión de la Unión Europea parece cuestionar su aplicación a los Convenios para evitar la doble imposición.

E S T U D I O S

Así, en respuesta a preguntas de miembros del Parlamento europeo relativas a la discriminación y restricción de la competencia entre empresas aseguradoras establecidas en la Comunidad, como consecuencia del diferente tratamiento que en relación con el "Federal Excise Tax", exención del FET, se da entre los diversos Tratados firmados entre los distintos Estados miembros y un tercer Estado (Estados Unidos), la Comisión no acude a la aplicación del principio de preferencia comunitaria o de nación más favorecida.

En otra pregunta a la anterior comisaria, señora Scrivener, en el Parlamento, sobre si con la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea, el concepto de nación más favorecida se aplicaría a los Tratados fiscales firmados entre a) otro Estado miembro y b) con un tercer país, es decir, si cuando el Tratado concluido por el Estado miembro A de un contribuyente con otro Estado miembro B es menos favorable que el Tratado concluido por ese Estado miembro B con otro Estado miembro C (o un tercer Estado D), el contribuyente del Estado A está legitimado para aplicar los artículos más beneficiosos del Tratado con el tercer Estado. La comisaria respondió: *"La Comisión considera que en el estado actual de la legislación comunitaria, ésta no obliga a un estado miembro a otorgar automáticamente el tipo de "withholding tax" de su Acuerdo bilateral más favorable al contribuyente de otro Estado miembro que no se encuentra bajo el campo de aplicación de ese Convenio"*.

De esta forma la comisaria recuerda que en el campo de los Convenios para evitar la doble imposición la competencia permanece del lado de los Estado miembros, ejercida de acuerdo con el respeto a los principios comunitarios y las reglas como la de la no discriminación y el respeto a las libertades fundamentales recogidas en el Tratado. En el estado actual de la legislación comunitaria, y ante la ausencia de una política común de los impuestos sobre la renta, la Comisión se decanta por la no aplicación de la regla de la nación más favorecida a los Tratados fiscales.

COMPETENCIA FISCAL O POLITICA ARMONIZADORA

El principio de la preferencia comunitaria va más allá de la regla de la no discriminación, pues limita la libertad contractual de los Estados miembros y desplaza la política nacional de Tratados fiscales por una política común de Tratados que no está en ningún lado definida y que se encuentra asignada a la Comunidad en el Tratado de la Unión Europea.

Un Estado miembro tiene el derecho, a través de su red de Tratados fiscales, de atraer inversiones extranjeras, tecnología, etc., a través de tipos de "withholding" cero o bajos; mientras otros Estado intentarán potenciar la exportación de capitales a nivel de los Tratados mediante la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero. Un Estado miembro estará de acuerdo en incluir una cláusula de arbitraje bilateral mientras que en otro Estado miembro su introducción con un tercer país puede dar lugar a problemas constitucionales. La aplicación del principio de nación más favorecida en los

Tratados fiscales puede dar lugar a problemas presupuestarios (dependiendo en el nivel de "withholding tax" o del sistema de eliminación de la doble imposición) o en la política impositiva interna de un Estado.

La multilateralidad de las preferencias establecidas en los Tratados fiscales es visto como el estándar ideal de la tributación internacional. En el escenario fiscal mundial, y también en la escena comunitaria de la imposición sobre la renta, ese ideal sólo puede ser alcanzado sobre la base de un común denominador de pocos Convenios. La multilateralidad no podrá reemplazar la bilateralidad mientras los Estados miembros no compartan suficientemente unas políticas y normativas comunes, ya sea de una manera espontánea o como consecuencia de la armonización normativa.

CONCLUSION

El Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en su sesión de Londres (1.946) dijo que el carácter bilateral que los Convenios fiscales tienen no es el campo de aplicación ordinario de la cláusula de nación más favorecida, pero que, sin embargo, dada la estrecha relación entre los Convenios fiscales y los comerciales, conforme la uniformidad en los Convenios bilaterales aumente, sería posible la extensión de esa cláusula a los acuerdos fiscales.

De esta forma y dada la uniformidad conseguida en el caso de los Convenios para evitar la doble imposición mediante el Modelo de Convenio de la OCDE, existen recientemente algunos Tratados firmados por España, como es el caso del firmado con Argentina y con México, donde expresamente se incorpora la cláusula de nación más favorecida.

Toda esta argumentación nos lleva a la conclusión; que si no se realiza una acción común por parte de la Comunidad Europea en materia de fiscalidad de la renta, la no aplicación del principio de preferencia comunitaria siempre implicaría la legitimación del "treaty shopping".

De acuerdo con el Modelo de convenio de la OCDE y en la práctica totalidad de tratados fiscales bilaterales concluidos entre los Estados miembros de la Unión Europea, el acceso a los tratados y a la eliminación de la doble imposición que otorgan está restringido a los residentes de los Estados signatarios (artículo 1 del Modelo de Convenio). Como añadido, se encuentra la cláusula de limitación de beneficios de la mayoría de los Tratados fiscales firmados por los Estados Unidos, que restringe el acceso a los Tratados fiscales, como es el caso del firmado con Alemania y con España.

Como establece el profesor KEES VAN RAAD, en el libro de la Fundación para estudios de fiscalidad europea, "Tributación de las rentas transfronterizas, armonización y neutralidad en la legislación de la Comunidad Europea", para valorar si la tributación es discriminatoria en los supuestos de aplicación de los tratados, la comparación no se realiza entre un no residente y un residente, sino entre un no residente y otro no resi-

E S T U D I O S

dente: si el Estado A de acuerdo con el Tratado firmado con el Estado B otorga un tratamiento impositivo a un residente de B por una renta de fuente del Estado A peor que el establecido en el Tratado A-C.

La cuestión, entonces, radica en si la cláusula de no discriminación del Tratado de la Comunidad Europea solamente contempla el supuesto de un tratamiento menos favorable en relación con un contribuyente residente, o si por el contrario va más allá, y prohíbe todo tipo de tratamiento discriminatorio, tanto en la comparación con residentes como en la comparación con no residentes.

De las cinco cláusulas de tratamiento no discriminatorio establecidas en el Tratado de la Comunidad Europea (artículos 7, 48, 52, 59 y 67), sólo las cláusulas incorporadas en los artículos 7, 48 y 67 incluyen la comparación con no residente. Ello implica que se suscite la siguiente cuestión: si el artículo 7 como "lex generalis" frente a las "leges especiales" de los artículos 48, 52, 59 y 67, puede completar el alcance limitado de los artículos 52 y 59, y si, además, no existe una justificación de ese tratamiento discriminatorio, que permita a un Estado diferenciar en sus Tratados con otros Estados.

Entonces, la restricción al acceso a los tratados fiscales, establecida en el Modelo de convenio de la OCDE, supone, en primer lugar, cuestionarse la compatibilidad de la misma con las cláusulas de no discriminación del Tratado de la Comunidad Europea, desde el momento en que se fuerza a los empresarios con sucursales extranjeras a las que se atribuyen las rentas procedentes de terceros Estados a reorganizar su estructuras societarias para evitar la efectiva doble tributación que se produce en determinados casos. Y, en segundo lugar, en relación con la cláusula de limitación de beneficios, que en principio se produce en el Tratado entre Alemania y Estados Unidos de 1.989, y que puede aparecer en los Tratados fiscales entre Estados miembros.

Pues bien, los dos tipos de restricciones de acceso a los tratados fiscales se pueden considerar por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo como incompatibles con una o más de las cláusulas de no discriminación establecidas por el Tratado de la Comunidad Europea.



Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

LA POSIBILIDAD DE REVISAR DE OFICIO EN FAVOR DEL CONTRIBUYENTE LAS LIQUIDACIONES IMPUGNADAS EN VIA CONTENCIOSA

Ramón Falcón y Tella

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Es sabido que la Administración puede revisar de oficio sus propios actos en los casos previstos en los arts. 153 a 156 de la LGT. Fuera de estos casos, la Administración "no podrá anular sus propios actos declarativos de derechos, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa.", según expresamente dispone el art 159 LGT¹.

De ello se deduce que la Administración puede declarar de oficio la nulidad, o anular por infracción manifiesta de la ley, las liquidaciones practicadas, aunque éstas se encuentren pendientes de impugnación en vía contencioso-administrativa².

Pero, incluso aunque la liquidación no sea reconducible a los supuestos contemplados en los arts 153 y 154 LGT, la Administración es igualmente competente para revisar y revocar en favor del contribuyente la liquidación, si considera que en ella se ha producido cualquier infracción del ordenamiento jurídico. Pues si bien, fuera de los supuestos de los arts 153 a 156 LGT es necesaria la previa declaración de

¹Una norma similar se contiene, para las Haciendas Locales, en el art. 110 de la Ley 7/1985, de 2 abril, al que expresamente remite el art 14 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales:

"1. Corresponderá al Pleno de la Corporación la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, en los casos y de acuerdo con el procedimiento establecido en los arts 153 y 154 de la Ley General Tributaria.

2. En los demás casos, las Entidades locales no podrán anular sus propios actos declarativos de derechos, y su revisión requerirá la previa declaración de lesividad para el interés público y su impugnación en vía contencioso administrativa, con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción".

²Ello es así aunque previamente se haya desestimado una reclamación económico administrativa, pues la resolución desestimatoria también es revisable de oficio en los supuestos de nulidad de pleno derecho, al amparo del art. 153 LGT, o incluso de anulabilidad, ya que las restricciones que impone en estos últimos casos el art. 154 LGT (que sólo se refiere a los actos de gestión) no juegan cuando se tratara de proceder a una revisión en favor del contribuyente.

E S T U D I O S

lesividad y acudir a la vía contencioso-administrativa, ello es así únicamente respecto a los actos declarativos de derechos que hayan devenido firmes. Los actos de gravamen, en cambio, son libremente revocables en cualquier momento, y más aún cuando no han devenido firmes pendiente la resolución del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

Esta es la opinión común de la doctrina administrativa, que entiende los límites a la revisión de oficio como una garantía del particular, que como tal no tiene sentido ante los actos de gravamen.

*"si se trata de un acto únicamente de gravamen, cabe la revocación libre sin mayores trámites. El Consejo de Estado ha admitido la revocación de los actos de gravamen exigiendo sólo una genérica invocación del interés público"*³.

Y en el ámbito tributario, nos remitimos, por todos, al profesor Sáinz de Bujanda, para quien

*"por vía de principio, la Administración puede anular de oficio –sin limitaciones– sus propios actos. Pero la revisión anulatoria encuentra obstáculos, establecidos en garantía del particular, cuando se trata de actos declarativos de derechos..."*⁴

En la actualidad, además, la libre revocación de los actos de gravamen por infracción simple del ordenamiento jurídico (e incluso por motivos de oportunidad, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico) puede apoyarse en el art. 105.1 de la Ley 30/1992, según el cual:

"Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos, expresos o presuntos, no declarativos de derechos y los de gravamen, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico"

Obsérvese que este precepto no hace sino confirmar el mismo criterio (la libre revocación de los actos de gravamen) que, en el ámbito tributario, aparece formulado negativamente (la irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos –y no, por tanto, de los actos de gravamen– por infracción simple del ordenamiento jurídico) lo que hace innecesario entrar en la polémica sobre la aplicabilidad o no de la Ley 30/1992 a los procedimientos tributarios⁵.

³García Trevijano, Los actos administrativos, Civitas, 1988, pág. 431. En el mismo sentido, entre otros muchos, García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, Curso..., 1, pág. 530.

⁴ Lecciones de Derecho Financiero, 7ª ed., pág. 352.

⁵Pese al tenor literal de la disp. adic. 5ª, la mayoría de la jurisprudencia entiende que la Ley 30/1992 es aplicable al ámbito tributario, con carácter supletorio en materia estrictamente procedimental, e incluso directamente en materia de régimen jurídico. En este sentido se ha pronunciado también, tempranamente, la STS 22 enero 1993. Es más, la propia Administración, a través del RD 803/1993, de 28 mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, reconoce implícitamente la aplicación de la Ley a estos procedimientos.

En cuanto al límite según el cual la revocación no es posible, incluso para los actos no declarativos de derecho, cuando la misma resulta contraria al ordenamiento jurídico (que se recoge expresamente en la Ley 30/1992, pero que, con anterioridad a la misma, había de entenderse implícito), es evidente que dicho límite no constituye obstáculo alguno cuando la revocación se produce por motivos de legalidad y no de simple oportunidad, como necesariamente es el caso de una liquidación, dado que la práctica de la misma constituye una actividad reglada a la que es ajena cualquier consideración de oportunidad. Es decir, cuando la revocación se produce precisamente porque el acto revocado es contrario al ordenamiento jurídico, independientemente de que sea nulo de pleno derecho, infrinja manifiestamente la ley o suponga una infracción simple del ordenamiento.

Aún así, la revocación tampoco puede producir indirectamente un resultado contrario al ordenamiento, como sería la condonación de la deuda tributaria, que requiere una previa autorización por ley en los términos del art. 69 LGT. De ahí la necesidad de que la revocación de las liquidaciones inicialmente practicadas, cuando se produce, vaya inmediatamente seguida de nuevas liquidaciones, e incluso la conveniencia de que así se refleje en el acuerdo de revocación.

Ni que decir tiene que las liquidaciones tributarias son consideradas habitualmente actos de gravamen⁶, y por tanto cabe su libre revocación en los términos expuestos. De ello se deduce que la Administración puede revocar libremente o anular sus liquidaciones cuando las estime contrarias a Derecho, siempre que tal anulación no implique un empeoramiento de la situación del contribuyente. Y ello sin necesidad de dictamen del Consejo de Estado, que sólo es necesario en los supuestos de declaración de nulidad de pleno derecho y anulación de actos declarativos de derechos⁷, y no para los actos de gravamen que, como se ha dicho, son "libremente" revocables.

⁶Un cierto sector doctrinal, todavía minoritario aunque cuenta con cierto apoyo jurisprudencial, sostiene que las liquidaciones son actos de gravamen y declarativos de derecho a la vez, en el sentido de que no sólo establecen una carga económica sino que, al mismo tiempo, fijan el límite máximo a pagar por el contribuyente. Pero, en todo caso, de ello únicamente se sigue que las liquidaciones son libremente revocables en favor del contribuyente y no en cambio (salvo en los supuestos de los arts. 153 y ss. LGT) en su perjuicio. O lo que es lo mismo, que no puede revocarse libremente una liquidación con la finalidad de sustituirla por otra más elevada, pero sí para dictar otra de menor cuantía.

En este sentido, por ejemplo, la STS 17 enero 1995 (QF 8/95, pág. 30) afirma que las liquidaciones provisionales no pueden "engendrar un derecho consolidado y ejercitable, de los que exigen medidas especiales para su revocación", por lo que no constituyen "un acto declarativo de derechos, incluido en el sistema de protección previsto para garantizar el respeto hacia los actos propios productores de derechos subjetivos". De ello parece deducirse que una liquidación definitiva, en cambio, podría considerarse como acto declarativo de derechos, y su revisión en perjuicio del contribuyente sólo sería posible a través de los procedimientos especiales de revisión de los arts. 153 y 154 LGT, o previa declaración de lesividad. Esto no es así, en cambio, respecto a las liquidaciones provisionales, que son siempre modificables libremente en favor o en contra del contribuyente, ni cuando se trata de modificar una liquidación definitiva en favor del contribuyente.

⁷El art. 22.10 de la LOCE (LO 3/1980, de 22 de abril) exige dictamen para la revisión de oficio en los supuestos previstos en las Leyes, pero dicha exigencia ha de entenderse como una garantía de los particulares, y

E S T U D I O S

La eventual revocación o anulación de las liquidaciones cuando de las mismas ha resultado un ingreso excesivo, y la práctica de otras distintas ajustadas a Derecho, tendría las siguientes consecuencias:

a) Respecto a los contribuyentes que hubieran procedido al ingreso, la Administración habría de proceder, de oficio o a instancia del interesado, a la devolución de la diferencia entre la liquidación anulada y la nueva liquidación, a través de procedimiento de devolución de ingresos indebidos⁸. El contribuyente tendría derecho, en estos casos, al interés legal sobre dicha diferencia desde el momento del ingreso, de acuerdo con lo previsto en el art. 155 LGT.

b) Respecto a los contribuyentes que hubieran solicitado y obtenido la suspensión⁹, procedería la exigencia de las nuevas liquidaciones¹⁰.

por lo tanto limitada a los actos declarativos de derechos, es decir a los supuestos de los arts. 153 LGT (que no dice que el dictamen sea vinculante, a diferencia del art. 102 Ley 30/1992) y 154 LGT (que ni siquiera menciona la necesidad de dictamen, a diferencia del art. 103 Ley 30/1992, que exige dictamen, aunque no necesariamente "favorable"). Lo que indica que, en materia tributaria, la intervención del Consejo de Estado es menos intensa.

Respecto a las Corporaciones locales, la STS 28 noviembre 1991 (Art. 9189) exige el dictamen del Consejo de Estado por tratarse de un supuesto de pleno derecho (art. 109 LPA), mientras que la STS 3 junio 1985 (Ar. 3203), también para un supuesto de nulidad de pleno Derecho, se contenta con que el acuerdo resolutorio "por su trascendencia" sea adoptado "al menos... por el Pleno Corporativo y con el requisito mínimo del dictamen favorable de Letrado". Aunque ciertamente, en la fecha de esta sentencia, existían dificultades para que las Corporaciones locales accedieran al Consejo de Estado directamente, que hoy no existen, sobre la base de la autonomía local y de la última de las sentencias citadas, cabría entender que el dictamen del Consejo de Estado puede suplirse por otro informe jurídico, incluso en los supuestos de nulidad absoluta de actos declarativos de derechos.

En todo caso, tratándose de actos de gravamen, la posibilidad de revocación es libre, sin necesidad de dictamen, e independientemente de que concurren las circunstancias de los arts. 153 y 154 LGT o cualquier otra infracción del ordenamiento jurídico. Téngase en cuenta que la intervención del Consejo de Estado va encaminada precisamente a apreciar la concurrencia de un supuesto de nulidad de pleno derecho (STS 11 abril 1983, Ar. 1917), o la infracción manifiesta de la Ley que habilita para la anulación de oficio de actos declarativos de derechos, por lo que respecto a los actos de gravamen, al ser revocables libremente, por cualquier infracción del ordenamiento jurídico, el dictamen carece de sentido.

⁸Si bien la disp. adic. 2ª del RD 2244/1979, de 7 septiembre, establece que "no serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza", hay que entender esta norma en el sentido de que en tales casos el contribuyente carece de recurso para instar la devolución, y ello con excepciones, en tanto no sea anulada la liquidación firme que sirvió de base para el ingreso. Una vez anulada ésta, procede siempre la devolución, y si no se practica de oficio (como debe hacerse cuando la anulación se produce por la propia Administración), puede instarse por el particular.

Téngase en cuenta que la propia disposición adicional reconoce, en su párrafo segundo, que los obligados tributarios pueden solicitar la devolución en los supuestos de nulidad, de infracción manifiesta de la ley y en cualquier "otro supuesto análogo" recogido en los arts. 153 y ss. LGT "y en leyes o disposiciones especiales". Por otro lado, el art. 7.2º del Decreto citado expresamente reconoce el derecho a la devolución en los supuestos de rectificación de errores -a los que el art. 105 de la Ley 30/1992 equipara la revocación de actos de gravamen o no declarativos de derecho-, y ello aunque exista acto firme.

⁹El mismo régimen sería aplicable a los vecinos que, por la razón que sea, no ha procedido al ingreso, aunque no se les hubiera concedido expresamente la suspensión.

¹⁰Tratándose de tributos gestionados a través del sistema de autoliquidación (por ejemplo, falta de presentación de la autoliquidación, liquidación practicada por la Administración tras la correspondiente comprobación, impugnación de dicha liquidación obteniendo sus suspensión, y posterior anulación o revocación en vía adminis-

Ramón Falcon y Tella

c) Finalmente, respecto a los litigios en curso (y ello independientemente de que el recurrente hubiera procedido al ingreso u obtenido la suspensión), es evidente que estos perderían su objeto.

La pérdida de objeto de los recursos pendientes podría instrumentarse por la vía del art. 90 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que se refiere al reconocimiento por la Administración demandada, una vez interpuesto el recurso, de las pretensiones del demandante. Cualquiera de las partes puede poner esta circunstancia en conocimiento del Tribunal¹¹, que previa comprobación de lo alegado, dictará auto en el que se declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del recurso y la devolución del expediente administrativo.

También cabe trasladar a la vía procesal la satisfacción extrajudicial obtenida merced al acuerdo revocatorio, a través del desistimiento, que expresamente se admite por el art. 88.3 LJCA en cualquier momento del procedimiento antes de dictarse sentencia. Igual que en el caso anterior, el Tribunal dictará auto en el que se declarará terminado el procedimiento, y ordenará el archivo de los autos y la devolución del expediente administrativo a la oficina de que procediera.



trativa de la liquidación), serían exigibles, además, intereses de demora desde el vencimiento del periodo voluntario inicial. Ello sin perjuicio, lógicamente, de que, también en los tributos de liquidación administrativa, si el pago de la nueva liquidación no se produce en el plazo de ingreso en periodo voluntario que necesariamente ha de abrirse de nuevo, aplique el régimen general, es decir exigencia por la vía de apremio, con el correspondiente recargo e intereses de demora, salvo ingreso espontáneo fuera de plazo, en cuyo caso se aplicaría el sistema de recargos previsto en el art. 61.2 LGT, en la nueva redacción dada a este precepto.

¹¹Si no lo hace la Administración, sino el recurrente, se entiende que éste "abandona" el recurso, figura conceptualmente distinta del "desistimiento" del proceso (aunque prácticamente identificable a éste a efectos prácticos); y por supuesto de la renuncia al derecho, que en este caso no se habría producido, sino al contrario, es el reconocimiento extrajudicial del derecho lo que justifica, en estos casos, el abandono o desistimiento.

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

REGIMEN FISCAL DE LAS FUSIONES POR ABSORCION

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

1- INTRODUCCION

Para la realización de los fines de la Comunidad Económica Europea (CEE), basados en la obtención de un mercado común que supone, la libre circulación de personas, de mercancías, de capitales y libertad de establecimiento, es necesario la eliminación de las trabas y distorsiones fiscales que suponen las distintas estructuras fiscales de los países miembros de la CEE.

El desarrollo de la armonización de la fiscalidad directa¹ ha dejado mucho que desear, contemplando tan solo la necesidad de una neutralidad fiscal en la localización de los factores productivos y la no utilización de los impuestos y beneficios fiscales que distorsionan los flujos productivos, dañando el principio de libre competencia, esencial en la filosofía económica comunitaria².

No obstante, con la aprobación del Acta Única Europea, y la creación de un Mercado Único Europeo, a partir de enero de 1993, aparece publicada la directiva 90/434/CEE del Consejo de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones". La referida norma comunitaria, establece que los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a la presente directiva antes del 1 de enero de 1993³. Ante la necesidad de acomodar la legislación fiscal española a la normativa, se promulgó la Ley 29/1991 de 16 de diciembre⁴, estableciendo un nuevo régimen tributario a las operaciones de concentración y

¹Vid. art. 100. Tratado CEE.

²Vid. art. 92 y ss. Tratado CEE.

³Vid. art. 12. DIR .90/434/CEE.

⁴Vid. Título I. Ley 29/1991.

E S T U D I O S

reestructuración de empresas, tan importante en la evolución de las empresas capitalistas⁵, e inspirándose en el principio de neutralidad fiscal⁶.

La normativa (Ley 29/1991) sustituía a través de su disposición derogatoria a la Ley 76/1980 de 26 de diciembre, sobre "Régimen Fiscal de las Fusiones de Empresas"; eliminando con ello el excesivo intervencionismo y discrecionalidad de la administración en la concesión de beneficios fiscales, así como en el "quantum" de éstos. Con la promulgación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995 de 27 de diciembre) se deroga la Ley 29/1991, pero mantiene entre otros principios, el de neutralidad fiscal, recogido en la Exposición de Motivos de la susodicha Ley, donde además manifiesta la intención de abordar las reformas estructurales necesarias, que impulsen las condiciones de estabilidad y los mecanismos de incentivos económicos y sociales necesarios para el desarrollo de la actividad económica.

2- ASPECTOS MERCANTILES DE LA FUSIÓN POR ABSORCIÓN

Con carácter general podemos considerar que el negocio jurídico de la fusión, "...es aquel en cuya virtud dos o más sociedades acuerdan la reunión de sus patrimonios íntegros y la agrupación de sus socios, bien en una sola de ellas con extinción sin liquidación de las restantes...⁷".

El Código de Comercio, no regula la fusión por absorción de sociedades mercantiles que no limitan la responsabilidad de los socios⁸. Todo lo contrario sucede con las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada⁹.

En torno a las sociedades anónimas, el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, establece que la fusión por absorción se origina por la adquisición por

⁵Cfr. Gómez Porrua, J. M. "La fusión de sociedades anónimas en el derecho español y Comunitario", Madrid, 1991.

⁶ En la Exposición de Motivos de la Ley 29/1991, establecía que la neutralidad se consigue mediante:

a) No integración en la base imponible del impuesto sobre sociedades que grava a las entidades transmitentes, de los incrementos y disminuciones de patrimonio correspondiente a los bienes transmitidos.

b) Las entidades adquirentes deben valorar los elementos recibidos a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión.

⁷ Este tipo de concentración por fusión, se diferencia de otras formas de concentración como el "cártel", el "holding" etc., pues en aquella hay siempre extinción de la personalidad jurídica de todas las sociedades que no sean la absorbente, en estas otras concentraciones cada sociedad conserva su personalidad jurídica.

⁸ Tan sólo, se hace alusión a la fusión en determinadas operaciones realizadas por las compañías de crédito y de ferrocarriles, arts. (175, 188 y 189). En cuanto a las garantías de los acreedores debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 1205 del Código Civil.

⁹ Vid. art. 94 Ley 2/1995 de 23 de marzo de sociedades de responsabilidad limitada.

parte de la sociedad absorbente de los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando en su caso el capital social en la cuantía que proceda¹⁰, adquiriendo especial importancia la relación de canje, siendo necesario a veces, una compensación monetaria del 10% del valor nominal de las acciones atribuidas. La Ley 29/1991, regulaba la fusión por absorción con carácter general para todas las sociedades mercantiles¹¹ recogiendo en su normativa la aplicación de una serie de beneficios fiscales para subsanar en cierta medida la discriminación fiscal y mercantil en las fusiones por absorción de sociedades mercantiles al amparo de la Ley 76/1980¹². La actual normativa del impuesto sobre sociedades, regula en su artículo 97, las distintas operaciones de fusión y escisión recogida en las anteriores normativas. Es de destacar en virtud del artículo 108, la aplicación de estos beneficios fiscales, a las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales, efectuados por empresarios individuales, siempre que lleven su contabilidad ajustada al Código de Comercio.¹³ Así mismo, en aplicación de la Disposición Adicional 1ª, se establece la suspensión de gravamen a aquellas entidades que sean sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades, aunque no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil¹⁴.

Existe sin embargo cierta imprecisión sobre la aplicación del diferimiento del gravamen a las entidades sin personalidad jurídica del artículo 33 de la Ley General Tributaria, puesto que no son empresarios individuales y tampoco sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades al tributar en régimen de atribución de rentas¹⁵.

Dentro del marco territorial habría que puntualizar que tanto con la anterior normativa (Ley 29/1991) como con la Ley 43/1995 se superan los problemas de las fusiones transfronterizas y se adelantan a la aprobación del proyecto de directiva comunitaria sobre régimen mercantil de fusiones transfronterizas¹⁶.

¹⁰Art. 233 y ss RDL 1564/1989.

¹¹Vid art. 2.1 Ley 29/1991.

¹²El artículo 3.4 del Real Decreto 2182/1981 de 24 de julio, primaba la fusión por absorción, siempre que la sociedad absorbente tuviera la forma jurídica de una sociedad anónima.

¹³Para el disfrute de estos beneficios deben cumplir los siguientes requisitos.

- La entidad absorbente que reciba la aportación sea residente en territorio español.
- Una vez realizada la aportación, la persona física participe, al menos, en un 5% en la sociedad absorbente.

¹⁴Así, por ejemplo, las cooperativas de créditos, podrían acogerse a los beneficios del artículo 98 Ley 43/1995, porque aunque no tengan forma jurídica mercantil, si son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades.

¹⁵Vid art. 10 Ley 18/1991 del I.R.P.F.

¹⁶Cfr. Ruiz Zapatero, G "Régimen fiscal de las operaciones internas y transnacionales de fusión, escisión, aportación y canje de acciones" Impuestos 1992.

E S T U D I O S

3- RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES ABSORBIDAS

Con anterioridad a la promulgación de la Ley 76/1980, la normativa fiscal respecto a las fusiones de sociedades, guardaba cierto silencio en torno al gravamen que podría someterse la entidad absorbida como consecuencia de las plusvalías que podría obtener en la transmisión en bloque de su patrimonio social.

Este hecho viene originado porque realmente no existe una contraprestación en la transmisión del patrimonio, mostrándose una continuidad en la actividad empresarial en la sociedad absorbente, no encuadrando este supuesto en los que regula el impuesto de sociedades¹⁷.

Tan sólo en la doctrina administrativa y a través de la consulta vinculante de fecha 20 de marzo de 1979, se recoge explícitamente la tributación tanto en la sociedad absorbida como absorbente, por las plusvalías que se contabilizan o que deben contabilizarse como resultado de la operación de fusión por absorción.

Con la promulgación de la Ley 76/1980 se daba la posibilidad de suspender el gravamen de las plusvalías de la sociedad absorbida de una manera totalmente discrecional, y basados en fuertes beneficios fiscales¹⁸.

Posteriormente nuestra legislación fiscal, acomodándose a la Directiva 90/434 de la CEE, dio como fruto la Ley 29/1991, cuyo objetivo era permitir diferir el gravamen de las plusvalías, lo que conllevaba la no integración en la base imponible de la sociedad absorbida de los incrementos y disminuciones patrimoniales emanados de las operaciones reguladas, al tiempo que se establecían medidas cautelares para salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública.

La nueva normativa del impuesto sobre sociedades en su intención de hacer también efectivo el principio de neutralidad fiscal, permite la no integración en la base imponible de las sociedades transmitentes las rentas originadas por las transmisiones patrimoniales positivas o negativas, realizadas por la transmisión de sus elementos patrimoniales, diferiendo la carga tributaria al momento de la transmisión de estos elementos patrimoniales por la entidad adquirente.

La concesión de este beneficio fiscal está en función de dos variables:

¹⁷Vid. Art. 127 R.I.S.

¹⁸El art. 10 de la Ley 76/1980, establecía una bonificación del 99% respecto de la cuota generada por los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto a través de la representación contable. Bajo esta rúbrica la Hacienda Pública soportaba un coste fiscal a través de mayores cuotas de amortización inherentes al nuevo valor neto contable de los activos, o a través de los menores incrementos de patrimonio o mayores disminuciones de patrimonio, cuando se produzca la enajenación de los elementos revalorizados.

Miguel Gutiérrez Bengoechea

a) Residencia de la entidad absorbida y absorbente.

b) Localización geográfica de los establecimientos permanentes y de los bienes transmitidos.

La tabla 1, muestra con carácter general las operaciones que pueden acogerse al beneficio fiscal preceptuado en el artículo 98 de la Ley 43/1995.

TABLA 1

Absorbida	"Localización Geográfica". Establecimiento permanente y bienes afectados	Absorbente	Suspensión De Gravamen (Art.)
ESPAÑA	ESPAÑA	ESPAÑA	98.1.a)
ESPAÑA	ESPAÑA	EXTRANJERO	98.1.a)
ESPAÑA	ESTADOS NO PERTENECIENTES A LA CEE	ESPAÑA	98.1.b)
NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL	ESPAÑA	EXTRANJERO	98.1.c)
NO RESIDENTES EN TERRITORIO ESPAÑOL	ESPAÑA	ESTADOS DE LA UNION EUROPEA	98.1.c)
ESPAÑA	ESPAÑA	ESTADOS DE LA UNION EUROPEA	98.1.d)
ESPAÑA	ESTADOS DE LA UNION EUROPEA	ESTADOS DE LA UNION EUROPEA	98.1.d)

Fuente: Ley 43 / 1995 y elaboración propia.

De la tabla uno se pueden establecer la siguientes conclusiones:

E S T U D I O S

A) No se producirá la integración de la renta originada en la transmisión de bienes por la sociedad absorbida, siempre que resida en España; no obstante, cuando la entidad resida en el extranjero sólo se excluirán de la base imponible la transmisión de aquellos elementos que queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español. Según lo anterior, la transmisión de elementos fuera del territorio español, determinará la inclusión de la renta¹⁹ originada por la transmisión en la base imponible del establecimiento permanente.

B) Cuando la entidad absorbida no resida en territorio español, pero tenga un establecimiento permanente en España, si la entidad absorbente no reside en España, sólo se excluirán de la base imponible aquellas rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos afectos al establecimiento permanente situado en España.

C) En el caso de que las transmisiones sean realizadas por entidades residentes en España, sus establecimientos permanentes estén situados en territorio de Estados miembros de la Unión Europea y la entidad absorbente resida en estos Estados, las rentas originadas no se incluirán en la base imponible, siempre que las entidades adquirentes revistan una de las formas enumeradas en el anexo de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos del artículo 3 de la misma.

Como principales modificaciones que se observan de la nueva normativa respecto de la Ley 29/1991, en la problemática de la fiscalidad de las entidades transmitentes, serían las siguientes:

Se produce una sustitución del valor real²⁰ por el valor de mercado, sin mencionar los posibles ajustes extracontables.

La Ley 43/1995, omite la referencia que la Ley 29/1991 realizaba respecto a la aplicación del régimen a los incrementos y disminuciones patrimoniales derivados de elementos que contribuyan a obtener rentas gravables en el impuesto de sociedades²¹, en su lugar dispone que se integrarán en la base imponible de la entidad absorbida las rentas cuando la absorbente se halle exenta del impuesto sobre sociedades.

¹⁹La renta vendrá determinada por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición, minorado en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

²⁰Art 3 Ley 29/1991.

²¹En este sentido Albiñana García Quintana. C "La actividad económica en la Ley tributaria de fusiones y escisiones empresariales", *Crónica Tributaria*, 1994, alude a que hay elementos que pueden no afectar a la explotación y que sin embargo, con su posterior enajenación van a producir rentas en el sentido establecido en el art 3.2 de la ya derogada Ley 61/1978.

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Bajo el régimen de la Ley 29/1991, las rentas derivadas de la transmisión debían ser por la totalidad, con la nueva normativa se permite la integración parcial de las rentas sin tener que serlo por la totalidad de la renta realizada en la transmisión.

Por último, hay que mencionar la posibilidad de la renuncia por parte de las entidades transmitentes u absorbidas a la no inclusión de las rentas en su base imponible²², así como la obligatoriedad de integrar las rentas derivadas de la transmisión de buques, aeronaves y de bienes muebles afectos a la explotación, puestos de manifiestos en las entidades dedicadas a la navegación marítima y aérea internacional cuando la entidad absorbente no tenga la residencia en España.

4- RÉGIMEN FISCAL DE LAS SOCIEDADES ABSORBENTES

No había ningún precepto en la Ley 29/1991, que hiciera mención a la variación patrimonial producida en la sociedad absorbente como consecuencia de la incorporación a su patrimonio social, del patrimonio neto de las sociedades absorbidas. Esto no quiere decir que no se produzcan alteraciones patrimoniales computables a efectos fiscales como consecuencia de las simples anotaciones contables al reflejar sus plusvalías de fusión²³

Estos incrementos manifestados en simples anotaciones contables, se recogen en la mecánica contable a través de la cuenta de resultados de fusión, y expresan las revalorizaciones o minusvalías que las entidades absorbentes practican en virtud de los acuerdos de fusión, con idea de obtener una relación más beneficiosa en el canje de las acciones. La nueva normativa contempla en su artículo 15.1 las plusvalías realizadas por mera anotación contable las cuales, se integrarían en la base imponible del impuesto, empero, recoge la posibilidad de que ciertas plusvalías no se imputen a resultados siempre que estén regulados en normas legales o reglamentarias²⁴.

Lo que establecía la Ley 29/1991 taxativamente, es la valoración fiscal que debía darse a los elementos transmitidos²⁵, rigiendo éste con carácter general en función de la localización de los bienes. La Ley 43/1995, establece una valoración exhaustiva inspirándose en los mismos criterios que la normativa anterior pero de forma más escueta, así, cuando resulte aplicable el sistema de exención los bienes deben valorarse por los mismos valores que tenían en la sociedad absorbida. Cuando no resulte aplicable el régimen de exención, se tomará como valor de adquisición el convenido por las partes con

²²Vid art 98.2 Ley 43/1995.

²³Vid arts. 15.1 y 126.2 del RIS.

²⁴De la nueva normativa, se aprecia que la permisibilidad en la exención de las revalorizaciones acoge a las operaciones de fusión y escisión de empresas.

²⁵Vid art. 5 Ley 29/1991

E S T U D I O S

el límite del valor normal de mercado.²⁶ En la tabla 2, se recoge un esquema de las distintas valoraciones para los bienes adquiridos.

TABLA 2

LOCALIZACION DE LOS BIENES	VALORACION DE LOS BIENES EN LA ENTIDAD ABSORBENTE
ESPAÑA	VALOR NETO CONTABLE O CONVENIDO POR LAS PARTES (RENUNCIA) (LIMITE EL DE MERCADO)
EN LA CEE (EXCEPTO ESPAÑA)	VALOR NETO CONTABLE O CONVENIDO POR LAS PARTES (RENUNCIA)
PAISES NO COMUNITARIOS	(LIMITE DE MERCADO) VALOR DE ADQUISICION (LIMITE EL DE MERCADO)

Fuente: Ley 43/1995 y Elaboración Propia.

5- OTROS BENEFICIOS FISCALES

5.1. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*

Se establecía con la Ley 76/1980, una exención parcial en las sociedades absorbentes al producirse un aumento del capital necesario para la absorción de otras sociedades excepto en las fusiones impropias. Esta bonificación se cifraba en el 99% de la cuota de este impuesto.²⁷

Posteriormente la Ley 29/1991, también otorgaba la exención.²⁸ El Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDL 1/1993), en su artículo 21, declara la exención de estas operaciones, vía remisión a la anterior normativa. La nueva normativa del impuesto sobre sociedades, establece en su

²⁶Con esta valoración se pretende evitar que puedan atribuirse a los bienes valores superiores a los de mercado con la finalidad de provocar pérdidas.

²⁷Vid. art. 9 Ley 76/1980.

²⁸Vid art. 25 Ley 29/1991.

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Disposición Adicional 8.2, la permanencia de la exención establecida para las operaciones societarias en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

En el supuesto de no acogerse al régimen de suspensión de gravamen, y de acuerdo con los artículos 19.1 y 25.4 del RDL 1/1993, del 24 de septiembre, la entidad absorbente tributará en el impuesto sobre transmisiones por operaciones societarias, computándose la base imponible en el importe del aumento de capital de la sociedad absorbente.

Se plantearían dudas en cuanto al disfrute de la exención si existiera varias entidades absorbidas y algunas de ellas renunciaran a la suspensión del gravamen; cabe interpretar en este caso que la sociedad absorbente pueda disfrutar de la exención ya que, al menos en parte, se trata de una operación acogida a la Ley 43/1995.²⁹

5.2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las operaciones de fusión al amparo de la Ley 76/1980 quedaban no sujetas, en virtud de la modificación que el artículo 5 de la Ley 30/1985 del impuesto sobre el valor añadido, daba el artículo 35 del Real Decreto Ley 7/1989.

La Ley 37/1992 de 28 de diciembre³⁰, recoge en su artículo 7, "No están sujetas las transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refería el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre.", dejando fuera de dudas, la no sujeción al IVA de las operaciones de fusión entre empresas. La Ley 43/1995 en su Disposición Adicional 8.1 mantiene el beneficio fiscal recogido en la Ley 37/1992.

5.3. Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El RD 2182/1981 de 24 de julio, otorgaba una bonificación de hasta el 99% de la cuotas que se devenguen por el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos en las transmisiones correspondientes a la fusión. Para disfrutar de esta bonificación, los bienes no podían ser enajenados antes de transcurrir 5 años desde que se realizara la escritura de fusión.

La Ley 29/1991, expresaba en su artículo 15 el no devengo del mencionado impuesto, pero teniendo en cuenta que el número de años a lo largo de los cuales se han

²⁹Cfr. Hucha Celador, F. "El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores: Estudio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre "Crónica Tributaria. 1992 nº 62."

³⁰Nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

E S T U D I O S

puesto de manifiesto el incremento de patrimonio, no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de la realización de las operaciones de concentración empresarial. La Ley 43/ 1995, en su disposición adicional 8.3 establece, el no devengo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana con ocasión de las transmisiones de estos activos reales; puntualizando, que el número de años en que se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión del inmueble. De lo anteriormente dispuesto, se aprecia una postura alentadora en la nueva normativa en lo relativo a la concesión de beneficios fiscales.

6- SUBROGACIÓN EN LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

En toda fusión por absorción, se produce una sucesión universal de la entidad absorbente en los derechos y obligaciones de la absorbida.

Esto significa, que todos los derechos pendientes de ejercer y las obligaciones pendientes de satisfacer pasan a la entidad absorbente, asumiendo ésta el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de los beneficios fiscales de la entidad disuelta.

El disfrute de los beneficios fiscales en la entidad absorbente, era regulado en la Ley 29/1991, exigiéndose que la subrogación en los derechos y obligaciones lo fuesen conforme a las leyes españolas. En ningún caso se entenderá transmitido el derecho a compensar las pérdidas. Este planteamiento originaba que la entidad transmitente que tuviera pérdidas a compensar, procediese a una revalorización de sus activos renunciando a su vez a la suspensión del gravamen.³¹

La Ley 43/1995, introduce como novedad la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas durante un periodo de 7 años transferidas a las sociedades absorbentes³², tal como se recoge, en los artículos 23 y 104 de esta normativa.³³

³¹Cfr.López Irazo, F " La neutralidad fiscal en la nueva Ley de fusiones y escisiones de empresas" Impuestos, 1992.

³²La Disposición Transitoria nº 12(Ley 43/1995) dispone, que las bases imponibles negativas de periodos anteriores al 1-1-1996, que hayan caducado en su posibilidad de compensación, no se beneficiarán de la extensión del plazo de compensación. No obstante, las entidades de nueva creación, según el artículo 23.3 (Ley 43/1995), pueden computar el plazo de compensación a partir del primer periodo cuya base imponible sea positiva. Todo lo anterior nos plantea un problema en cuanto a la consideración de compensar las bases imponibles negativas que hayan caducado en las operaciones de fusión por absorción, ya que en éstas no se crea ninguna sociedad nueva.

³³.- Cuando la entidad absorbente participe en el capital de la transmitente, la compensación se limita a la cantidad en que las bases pendientes de compensar excedan de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios realizados por cualquier título correspondiente a la participación y su valor contable.

7- AJUSTES ENTRE CRITERIOS CONTABLES Y FISCALES

En materia de contabilidad el problema fundamental que plantean las operaciones de fusión, es el de la valoración de los elementos patrimoniales trasladados desde las sociedad absorbidas a las absorbentes.

Este problema se origina fundamentalmente por el art 99 de la Ley 43/1995, cuya finalidad en orden a salvaguardar el principio de neutralidad que inspira la normativa comunitaria, determina que las entidades resultantes del proceso de fusión, deben valorar los elementos recibidos a efectos fiscales por el valor que tenían en la sociedad transmitente (absorbida), con anterioridad a la realización de la operación.

En este caso va a aparecer un efecto impositivo manifestado en diferencias temporales, debido a la distinta valoración que la contabilidad y la fiscalidad dan a los elementos transmitidos en la sociedad absorbente.

Estas diferencias temporales, que pueden originar impuestos diferidos o anticipados según constituyan activo o pasivo fiscales, surgen debido a que el impuesto devengado contablemente va ser distinto de la cuota impositiva que la sociedad deberá ingresar como consecuencia, normalmente de que la dotación económica a la amortización va a ser mayor o menor, según los casos, que la admitida fiscalmente, puesto que la base de la amortización es distinta en ambos órdenes.

Como consecuencia de lo anterior, la sociedad deberá realizar un ajuste contable a efectos de determinar la base imponible del impuesto. Por tanto la neutralización del impuesto, anticipado o diferido, unido al proceso de amortización sería, desde el punto de vista estrictamente fiscal, una exigencia del principio de neutralidad que proclama la Ley 43/1995, ya que tales ajustes tienen un carácter compensador respecto de las actualizaciones contables realizadas. Si éstos no se practicaran, se podría dar una revalorización de ciertos bienes que, vía amortizaciones o provisiones, podrían producir una minoración de la cuota impositiva a pagar por la entidad.

Con estos ajustes se corrige el exceso de gasto económico que puede operarse a través de las dotaciones a amortizaciones o provisiones. La no aplicación de estos ajustes facilitaría la realización de las operaciones de fusión a los solos efectos de obtener un ahorro de impuestos.

La contabilización del impuesto diferido, puede llevar a asientos contables bastante complejos, por ello se plantean soluciones para facilitar su contabilización³⁴ destacando como más importantes:

³⁴Op cit. Ruiz Zapatero, G. "Régimen fiscal de las operaciones internas y transnacionales de fusión, escisión y canje de acciones" Impuestos, 1992.

E S T U D I O S

1) Considerar que los ajustes fiscales a efectuar constituyen diferencias permanentes y no temporales³⁵.

2) Dar a los ajustes el tratamiento de diferencias temporales, salvo las de larga duración, que podrían considerarse como diferencias permanentes.

Si se adoptara el método del efecto impositivo como sistema de cálculo del impuesto sobre beneficios, disponemos de los tres métodos que a continuación se enumeran, para contabilizar dichos gastos:

Método de la deuda.

Método de la capitalización.

Método del valor neto de impuesto.

El Plan General de Contabilidad, se inclina por el método de la deuda donde el efecto impositivo de las diferencias temporales se debe considerar contablemente como un derecho de cobro, o como una obligación del pago con la Hacienda Pública.

En el caso de una fusión, es mejor utilizar el método del valor neto del impuesto, por el que los importes que surgen cuando se contabiliza el efecto impositivo son componentes del valor de los activos o pasivos a los que se refieren. En este procedimiento se consigue contabilizar los elementos patrimoniales a su valor de mercado en la fecha de la fusión, neto del efecto impositivo derivado de dicha actualización del valor.

Para finalizar no presenta especial dificultad los elementos que han sido revalorizados en la absorbente y no contabilizados, así como la problemática fiscal de la entidad absorbida si renuncia a la aplicación del beneficio fiscal otorgado por la Ley 4371995, ya que en estos casos se producen diferencias permanentes, que se manifiestan en simples ajustes a el gasto contable.

8- CONCLUSIONES:

1) La nueva normativa, favorece la concentración y agrupación de empresas, a través de un tratamiento fiscal más justo, que inspirado en el diferimiento temporal del gravamen permite que la Hacienda Pública no pierda ingresos en estas operaciones.

2) Se elimina totalmente la discriminación en la concesión de este régimen fiscal favorable para las sociedades que van a fusionarse, recogido en la antigua normativa.

Tan sólo se necesita como requisito formal para la concesión por parte de la administración del régimen de diferimiento del gravamen la comunicación con carácter previo al Ministerio de Economía y Hacienda.

³⁵Esta solución no parece muy acertada pues va contra el principio de prudencia valorativa.

Miguel Gutiérrez Bengoechea

3) Se da la posibilidad a que cualquier entidad mercantil se acoja a estos beneficios fiscales, con independencia de que la entidad absorbente sea o no, una sociedad anónima.

4) Se introduce la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de las sociedades absorbidas, pues va acorde con el principio de sucesión universal en la transmisión de derechos y obligaciones.

5) Las diferencias que surgen entre los criterios contables y fiscales, deben recogerse a través de los impuestos diferidos y anticipados, ya que es el método que más se ajusta al principio de prudencia valorativa.



DERECHO MERCANTIL Y OTRAS MATERIAS CONEXAS CON EL DERECHO TRIBUTARIO

Francisco Javier López Aldea

Economista

Miembro de la AEDAF

NUEVO CODIGO PENAL. CUENTAS ANUALES

FORMULACIÓN INADECUADA DE LAS CUENTAS ANUALES U OTROS DOCUMENTOS, que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad (Cooperativa, Caja de Ahorros, mutua, entidad financiera o de crédito, fundación, sociedad mercantil o cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado).

El artículo 171 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas delimita claramente la competencia de los Administradores a formular las cuentas anuales, en relación con la competencia de la Junta General a la que corresponde exclusivamente su aprobación (art. 95 y 212 del TRLSA y 44 de la LSL).

Las Cuentas Anuales no son un proyecto o una propuesta, sino son un documento que debe reflejar la situación patrimonial, financiera y de resultados de la entidad. Esta exigencia viene impuesta por el artículo 34 del Código de Comercio y por el artículo 172 del TRLSA, que obliga a redactar, elaborar o formular las Cuentas Anuales de acuerdo a los principios de claridad e imagen fiel.

En el supuesto de que los administradores de forma consciente y deliberada no formulen las Cuentas Anuales de acuerdo con el principio de imagen fiel, la entidad puede no aprobar las cuentas en Junta General y devolvérselas a los administradores para su reelaboración y, en su caso, puede destituirlos de su cargo sin necesidad de alegar justa causa (artículo 68 L.S.R.L.).

No obstante, si la sociedad o entidad, está sujeta a auditoría de sus cuentas anuales, el artículo 210 del TRLSA regula la forma de proceder por parte del auditor, si como consecuencia del informe, los administradores se vieran obligados a alterar las cuentas anuales, los auditores habrán de ampliar su informe e incorporar los cambios producidos.

Sobre este tema es de interés reproducir la consulta número cinco publicada en el BOICAC número cuatro.

«Vinculación del informe de auditoría.-Informe sobre reformulación de las Cuentas Anuales.»

CONSULTA Nº 04005

Sobre la interpretación del artículo 210.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y en particular sobre la ampliación del informe de auditoría en el supuesto contemplado en dicho artículo.

Respuesta

La redacción del artículo 210 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), en su número 2, establece que «si como consecuencia del informe, los administradores se vieran obligados a alterar las cuentas anuales, los auditores habrían de ampliar su informe o incorporar los cambios producidos». La redacción de este artículo puede suscitar ciertas dudas en cuanto a la interpretación que deba darse a los términos «se vieran obligados». A nuestro juicio no debe interpretarse, como podría deducirse de una somera lectura del texto, que los auditores pueden obligar a los administradores a modificar las cuentas anuales y, en este sentido, entendemos que el informe de auditoría no tiene carácter vinculante para los administradores.

Ahora bien, la Ley delimita claramente las obligaciones de los administradores, por un lado, y la de los auditores, por otro. Así, los primeros deben formular las cuentas anuales de acuerdo con las normas contables establecidas en la legislación vigente y los auditores deben comprobar que las cuentas anuales se han formulado de acuerdo con las mencionadas normas.

Bajo esta perspectiva, lo dispuesto en el artículo 210.2 debe interpretarse en el sentido de que si existiera un incumplimiento de las normas contables los administradores deberían modificar las cuentas anuales, siendo el origen de tal obligación no ya la existencia de un informe de auditoría en el que tal hecho se ponga de manifiesto, sino lo preceptuado por la Ley en materia contable.

Por lo que respecta a las actuaciones que deben realizar los auditores de cuentas si se produce una modificación de las cuentas anuales inicialmente formuladas por los Administradores y sobre las que el auditor procedió a emitir un informe, este Instituto entiende:

1º Es obligatorio de la sociedad poner en conocimiento de los auditores de cuentas la existencia de tales modificaciones y las nuevas cuentas anuales formuladas, ya que, a tenor de lo dispuesto tanto en el artículo 210.2 del TRLSA como en el apartado 6º del artículo 330.1 del Reglamento del Registro Mercantil, las cuentas anuales aprobadas por la Junta General de Accionistas deben corresponderse con las auditadas.

2º Los auditores de cuentas deberían comprobar las modificaciones introducidas en las cuentas anuales y proceder conforme al artículo 210.1.a «ampliar su informe e incorporar

los cambios producidos». En cumplimiento de este precepto, y sin perjuicio de lo que puedan disponer las normas técnicas de auditoría que a este respecto se emitan en un futuro, se considera que el auditor de cuentas debería emitir un nuevo informe incorporando las nuevas cuentas anuales y cumpliendo con los requisitos establecidos en las normas técnicas de auditoría sobre informes, si bien con la particularidad de que adicionalmente debería mencionarse la existencia de informe anterior, la fecha del mismo, las razones que justifican la emisión de uno posterior y el efecto que en la opinión del auditor han tenido las modificaciones introducidas en las cuentas anuales.

Queda claro que si existe un incumplimiento de las normas contables, los administradores deberán modificar las cuentas anuales, hasta formularlas de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, siendo el origen de tal obligación lo preceptuado por la Ley en materia contable.

El artículo 290 del Código Penal, inserto en el capítulo XIII referente a los delitos societarios, dispone que los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de 1 a 3 años y multa de 6 a 12 meses.

Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.

Es decir, las penas previstas son:

	Prisión	Multa
Sin perjuicio económico	1-3 años	De $30 \times 6 \times 200 = 36.000$ $30 \times 6 \times 50.000 = 9.000.000$
		Hasta $30 \times 12 \times 200 = 72.000$ $30 \times 12 \times 50.000 = 18.000.000$
Con perjuicio económico	1,5 - 4,5 años	De $30 \times 9 \times 200 = 54.000$ $30 \times 9 \times 50.000 = 13.500.000$
		Hasta $30 \times 18 \times 200 = 108.000$ $30 \times 18 \times 50.000 = 27.000.000$

En primer lugar llamamos la atención de que es aplicable a los administradores de cooperativas, cajas de ahorros, mutuas, entidades financieras o de crédito, fundaciones,

sociedades mercantiles o de cualquier otra entidad de análoga naturaleza que para el cumplimiento de sus fines participe de modo permanente en el mercado.

En segundo lugar y dado que las Cuentas Anuales son un documento que debe reflejar la situación patrimonial, financiera y de resultado de la entidad y ésta se obtiene mediante la elaboración de dichas Cuentas Anuales con arreglo a los principios contables regulados en el artículo 38 del Código de Comercio y demás normas contables de obligado cumplimiento, cualquier vulneración material, significativa, importante, que viole dichos principios y normas, será considerada como forma idónea de falsear dichas Cuentas Anuales.

Esto significa que si unas Cuentas Anuales tuvieran errores materiales, significativos o importantes, no cualquier tipo de error, es decir, errores que configuran lo que en argot auditor se denominan salvedades o excepciones en el informe de Auditoría, entonces estaremos ante una forma idónea de falsear las Cuentas Anuales.

Pongamos el ejemplo más simple a que puede dar lugar la aplicación de este tipo penal. —Los administradores formulan las Cuentas Anuales de Z, S.A. con un capital de 10.000.000 ptas.—, y presentan para su aprobación a la Junta General, con un beneficio de 60.000.000 ptas. El balance presenta un neto patrimonial, antes de incluir el resultado del período actual, de 12.000.000 ptas.—

Se detecta que en la cuenta de pérdidas y ganancias no figura la dotación a la amortización del inmovilizado material por importe de 80.000.000 ptas.—

El resultado corregido será $(+60.000.000 - 80.000.000 = -20.000.000 \text{ ptas.})$, es decir, una pérdida e 20.000.000 ptas.—

Si se incorporara el resultado del período, el neto patrimonial sería:

SIN CORREGIR	CORREGIDO
$12.000.000 + 60.000.000 =$	$12.000.000 - 20.000.000 =$
72.000.000	- 8.000.000

Resulta evidente que si la Junta General no exige la introducción de esta corrección o modificación y por lo tanto decide no aprobar las Cuentas Anuales, los administradores, están obligados a atender la exigencia de corrección, porque de no actuar en éste sentido, serán responsables de las infracciones cometidas, y ello porque el presupuesto de la responsabilidad no radica en no atender las directrices de la Junta General, sino en no haber actuado conforme a las normas imperativas en materia de Cuentas Anuales. Por esta razón también serán responsables aún en el supuesto de que la Junta General aprobara las Cuentas Anuales, sin exigir corrección alguna.

El tipo penal del artículo 290 hace una referencia en blanco a la legislación que regula las Cuentas Anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad al requerir que las Cuentas Anuales o los documentos sean falsos, lo que

requiere mudar la verdad, la verdad que éstas o éstos deben presentar, según la legislación contable, pero la mutación de la verdad debe hacerse de forma idónea para causar un perjuicio económico.

Ahora bien, ¿a qué tipo de falsedad se está refiriendo el artículo 290?

Todo falseamiento o muda de la verdad no se protege en el Código Penal, sino que lo que se protege es la fe pública, entendiendo por tal la creencia impuesta y garantizada por el Estado en la verdad de ciertos signos, instrumentos de prueba o actos de los que se derivan consecuencias jurídicas, por lo que queda protegido el ataque contra dicha fe.- Así el bien jurídico protegido en la falsedad de documentos mercantiles es la veracidad y seguridad del tráfico mercantil o el crédito y la seguridad del tráfico financiero en la falsificación de moneda.

Al encuadrarse el artículo 290 en el capítulo XIII «de los delitos societarios» y no en el capítulo XVIII «de las falsedades», queda claro que la forma de falsedad a que hace referencia el artículo 290 no lo es a la fe pública, sino a la manipulación, alteración o muda de la verdad, la verdad que se desprende de la legislación contable.

Este alcanzar la verdad, que traducido al argot contable significa «presenta la imagen fiel», cuando se trata de Cuentas Anuales, se obtiene por aplicación del artículo 38 del Código de Comercio, que regula los principios de contabilidad que deben seguirse para alcanzarla.- También exige el artículo 34 del Código de Comercio que las Cuentas Anuales se redacten, elaboren o formulen de forma clara, lo que significa elaborarlas con detalle y minuciosidad. La claridad hace referencia a la presentación externa, a la forma en que se manifiesta a través del respeto de las esquemas y también exige el mentado art. 34 que las Cuentas Anuales deben mostrar la imagen fiel, lo que entre otras cosas supone formularlas de forma que se respete el contenido mínimo de información que requiere la legislación contable (Código de Comercio, TRLSA, TSL, P.G.C., planes sectoriales de Contabilidad, etc.).

Esto nos lleva al planteamiento sobre cuando existe un falseamiento de forma idónea para causar un perjuicio económico.- Para ello debemos recurrir a la técnica auditora.- El objeto de las Cuentas Anuales es facilitar información a los usuarios.- Esta información debe representar la situación patrimonial, financiera y de los resultados de la entidad, todo ello deducirlo en base a haberse aplicado principios de contabilidad generalmente aceptados, además de contener la información necesaria y suficiente que permitan una comprensión adecuada de dichas Cuentas.

Como el usuario no es un experto, o no tiene porque serlo y en cualquier caso no tiene acceso a los soportes de la información, sino únicamente a los documentos síntesis que significan las Cuentas Anuales, aparece la figura del auditor de cuentas, el cual realiza una acción de revisión o verificación sobre las Cuentas Anuales, compara los resultados de su acción con lo reflejado en las Cuentas Anuales, mediante el sensor o instrumento de comparación que son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, y emite una opinión técnica.

¿Cómo se forma la opinión técnica del auditor?

Dos son las fases que sigue el auditor para emitir su opinión:

- 1.- Formación de su juicio cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- 2.- Expresando la opinión sobre las Cuentas Anuales.

En ocasiones, el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión favorable, ya que sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valoración y de presentación o exposición o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que existan incertidumbre sobre la solución de algún problema importante.

Cualquier excepción significativa a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir, lo que generalmente se denomina, un informe con salvedades o con excepciones a su opinión.

Las salvedades o excepciones no deben ser tan significativas que hagan inútil la opinión del auditor sobre las Cuentas Anuales tomadas en su conjunto y que, por lo tanto, lo adecuado sería emitir una opinión desfavorable, negativa o adversa; así mismo el auditor debe abstenerse de expresar un opinión cuando el alcance del examen, por cualquier circunstancia, ha sido limitado de forma importante o afectada o en forma trascendental por incertidumbre en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decisivamente en la vida misma del negocio.

El grado de importancia que se asigna a las salvedades o excepciones es materia del juicio personal y del criterio profesional por parte del auditor en vista de las circunstancias.

Se considera que una partida tiene importancia relativa, es significativa, cuando mediante su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación, en su valoración, o en su descripción pudiera modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera.

No todos los hechos, criterios y elementos que forman parte de las Cuentas Anuales, son de la misma importancia. Existen algunos cuya importancia es decisiva dentro del contexto general que las Cuentas Anuales dan, o que serán decisivos para la opinión que el auditor va a rendir, pero hay otros que no afectarían sustancialmente ni a esa estructura ni a esa opinión, cuando pudieran dentro de ellos existir errores.

Por esta razón la atención del auditor debe dirigirse a aquellos hechos o circunstancias que tienen importancia o representan un riesgo sustancial de error.

El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

Las formas de medir la importancia relativa se basan en dos cuestiones:

1) Considerar el punto de vista del usuario, evaluando cada situación empleado las herramientas que emplearía un usuario.

2) Considerar si el usuario cambiaría de actitud.

En estas situaciones habrá que desechar pautas de evaluación basadas en relaciones simples (tantos por ciento) que no consideran las Cuentas anuales en su conjunto.

Por último es preciso definir la clasificación de las salvedades o excepciones entre, determinadas e indeterminadas. Determinadas son aquellas que expresan discrepancias concretas por parte del auditor que pueden ser afirmadas como tales por tratarse de circunstancias reales y efectivas; Indeterminadas son aquellas en que el auditor no ha podido formarse un juicio completo, dado que la certeza en la cuantificación o en la materialización no puedan estimarse objetivamente.

Las salvedades determinadas cuando son significativas o muy importantes afectan a la calidad de las Cuentas Anuales y hacen inútiles éstas, por lo que la opinión del auditor debe ser desfavorable, negativa o adversa.

Las salvedades indeterminadas cuando son significativas o muy importantes afectan a la calidad de la opinión del auditor y hace inútil el informe del auditor, por lo que el auditor debe abstenerse de opinar o denegar la opinión.

Teniendo en cuenta que las salvedades pueden serlo por limitación al alcance, por incertidumbre, a la aplicación de los P.C.G.A. y a la uniformidad en su aplicación, sólo resta indicar que la incertidumbre juega conjuntamente con la aplicación de los P.C.G.A. y la uniformidad y con estos conceptos se forman los 41 casos posibles de OPINIÓN del auditor.

De esta opinión técnica pueden resultar las situaciones siguientes:

1. Los criterios, normas o principios aplicados para la formulación de las Cuentas Anuales por los administradores, así como la información que éstos facilitan en dichas Cuentas Anuales, son acordes con los P.C.G.A. y normativa contable. El auditor emite una opinión favorable. En este supuesto nunca será de aplicación el artículo 290 del Código Penal.-

2. El auditor cuando realiza su trabajo para contrastar los criterios, normas, principios e información contable, se encuentra con limitaciones para realizar su trabajo, que le impiden formarse una opinión técnica.

Estaríamos en el supuesto de que el auditor no pueda asistir al recuento de las existencias iniciales, o finales para poder opinar sobre el resultado del ejercicio, así como el coste de operaciones para poder justificar una periodificación adecuada de operaciones. No presencia en la verificación del inventario de inmovilizado. Imposibilidad de revisar la valo-

ración de participaciones en empresas no sometidas a auditoría. Prohibición de confirmar saldos con terceros (Bancos, clientes, proveedores), etc.

En estos supuestos nos encontraremos ante la falta de evidencia y por ello el auditor no podrá afirmar con rotundidad sobre el saldo o la información reflejada en las Cuentas Anuales. Por falta de pruebas no podría ser de aplicación el art. 290 del Código Penal.

Si la entidad tenía obligación de someter las Cuentas Anuales a Auditoría, la dificultad de obtención de evidencia será como consecuencia de la negligencia de los administradores y podría serles de aplicación el artículo 293 del C.P. en cuanto que sin causa legal negaren o impidieren a un socio el ejercicio de los derechos de información, participación en la gestión o control de la actividad social o suscripción preferente de acciones reconocidas por las leyes, serán castigados con la pena de multa de 6 de 12 meses, es decir:

Multa

De	30 x 6 x 200	=	36.000
	30 x 6 x 50.000	=	9.000.000
Hasta	30 x 12 x 200	=	72.000
	30 x 12 x 50.000	=	18.000.000

Si la entidad no tiene obligación de someter las Cuentas Anuales a Auditoría, será cuestión de falta de prueba, pero la llevanza de una contabilidad ordenada adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balance e inventarios, que impone el art. 25 del Código de Comercio, debería facilitar la realización de procedimientos alternativos de obtención de evidencia, de lo contrario también impedirán el control de la actividad social y les será de aplicación el artículo 293 del C.P.-

3.- También puede no formarse una opinión técnica por situación de incertidumbre, es decir de asuntos o situaciones de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no algún otro hecho futuro, ni la entidad puede estimarlo razonablemente.-

Una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable futura por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.-

En este caso si la información consta de la Memoria (una de las tres cuentas que configuran las Cuentas Anuales), no será de aplicación ni el artículo 290 ni el 293 del C.P.

En caso contrario será de aplicación el artículo 290, al tratarse de falsedad de las Cuentas Anuales al omitir información necesaria para una y adecuada interpretación y comprensión de las Cuentas Anuales.

Las incertidumbres a que se refiere este apartado pueden ser como consecuencia de la vulneración del principio de **gestión continuada**, cuyas causas pueden ser:

Legales	1) Incurrir art. 163 TRLSA: REDUCCION CAPITAL
	2) Incurrir art. 260 TRLSA: DISOLUCION
	3) Suspensión de pagos
Tendencia negativa de	1) Resultados
	2) Cash-flow
	3) Fondo de maniobra
Recaudaciones	1) Clientes
	2) Volumen de operaciones
	3) Licencias, conces. o patentes
Otros	1) Contingencias
	2) Inversiones sin futuro
	3) Contratos a largo o rentables

4.- Cuando del trabajo del auditor se deduzcan incumplimiento en la aplicación de P.C.G.A. ... estaremos ante una salvedad determinada, una salvedad en la que el auditor afirma con rotundidad que alguna operación o transacción o está mal incluida, mal valorada o mal expuesta en las Cuentas Anuales.-

A este tipo de salvedades es a las que le es de aplicación el art. 290, porque a ellas se refiere... de forma idónea...-

Ejemplos que pueden dar lugar a salvedades determinadas, siempre que sean significativas sus importes, son:

- 1.- Activación de un gasto.
- 2.- Valoración de existencias al precio de venta menos gastos estimados de realización.
- 3.- No dotar provisión para Estimaciones para morosos.
- 4.- No dotar provisión para Obsolescencia de servicios o productos.
- 5.- No dotar provisión para Garantías de servicios o productos.
- 6.- No dotar provisión para Planes de pensiones del personal.
- 7.- No dotar provisión para Prestaciones al personal.
- 8.- No dotar provisión para Garantías o avales.
- 9.- No dotar provisión para Estimaciones de vidas útiles de activos.
- 10.- No dotar provisión para Litigios pendientes cuantificables.
- 11.- No dotar provisión para Reclamaciones de impuestos cuantificables.

12.- No informar sobre gravámenes de inmovilizado.

13.- No informar sobre la restricción en el reparto de dividendos.

14.- Cuentas Anuales que muestran las propiedades a valor liquidativo.

15.- Cuentas Anuales que aplican principios de contabilidad específicos convenidos entre las partes para una operación en particular-combinación de negocios que contengan condiciones o convenios poco usuales.

16.- Cuentas Anuales, presentados en base al criterio de CAJA.

INICIACION DEL PROCESO PENAL

Para iniciar el proceso penal contra los administradores que presuntamente han falsado las Cuentas Anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de una entidad, es necesario la denuncia de la propia entidad a que se refieren las Cuentas Anuales, de cualquiera de sus socios o de cualquier tercero relacionado con la misma (trabajadores, proveedores, Bancos, Hacienda, Seguridad Social, etc).-

La **denuncia** es una declaración de conocimiento a través de la que se puede o debe comunicar a las autoridades judiciales, al Ministerio Fiscal o a la Policía (Nacional, Autonómica o Local), la comisión de unos hechos que podrían ser constitutivos de delito o falta.

La denuncia se puede presentar ante el competente órgano territorial (ver domicilio de la entidad que emite las Cuentas Anuales):

- 1) Juzgado de Instrucción o Juzgado de guardia, en caso de haber varios.
- 2) Ministerio Fiscal.
- 3) Policía.

La denuncia puede tener las siguientes formas: es decir, presentarse:

- 1) Por escrito.
- 2) Verbalmente.

En ambos casos puede denunciarse personalmente y cuando se trate de denuncia por escrito, podrá hacerse a través de mandatario con poder especial para denuncia.

La denuncia puede presentarse en castellano o en el idioma propio de la Comunidad Autónoma, dentro de su territorio. Los extranjeros pueden hacerla en su propio idioma.

La denuncia escrita requiere:

- 1) Circunstancias personales del denunciante (D.N.I., pasaporte).

2) Relación de los hechos con indicación, de ser posible de su presunto autor y sus circunstancias personales.

3) No es necesaria una posible calificación jurídica.

4) Firma del denunciante.

5) El funcionario receptor deberá rubricar y sellar en presencia del denunciante, todas las hojas, ofreciendo al denunciante la oportunidad de rubricarlas también.

6) El denunciante puede solicitar del funcionario o autoridad receptora que expida resguardo justificativo de la denuncia.

7) Se exige, con carácter general, la ratificación de la denuncia.

La denuncia verbal requiere:

1) El funcionario que la reciba deberá levantar ACTA que contenga; en forma la declaración del denunciante:

a) Circunstancias personales del denunciante (D.N.I., pasaporte).

b) Cuantos datos el declarante desee hacer constar acerca de los hechos o de su presunto autor.

2) El acta será firmada por el denunciante.

3) El acta será firmada por el funcionario receptor de la denuncia.

4) El denunciante puede solicitar del funcionario o autoridad receptora que expida resguardo justificativo.

5) Se exige, con carácter general, la ratificación de la denuncia.

Efectos de la denuncia.

La denuncia es una afirmación, no una petición, con lo que determina la actuación de su receptor que deberá, con carácter general, llevar a efecto las diligencias necesarias para comprobar si los hechos denunciados pueden, efectivamente, ser constitutivos de conducta sancionable.

Por el simple hecho de denunciar no se está obligado a probar los hechos denunciados, ni a formular querella.

El derecho a la tutela judicial efectiva requiere que el órgano jurisdiccional acoja la denuncia y realice la correspondiente investigación (STC 173/1988, de 3 de noviembre y 1/1985, de 9 de enero).

A) Si la denuncia se presenta ante un órgano jurisdiccional.

1) Exige de su receptor (Juez), una calificación previa de su posible verosimilitud y de si los hechos realmente merecen ser investigados.

2) Si el Juez estimase que los hechos no son constitutivos de delito o falta o si la denuncia apareciera manifiestamente falsa, debería abstenerse de todo procedimiento, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera incurrir si desestimase aquella indebidamente.

Desestimación.

3) El Juez dictará un auto desestimando; contra este auto caben los recursos de reforma y queja.

La desestimación debe ser consecuencia de una necesaria comprobación de los hechos denunciados (STC 1/1985).

Estimación.

4) De estimarse la denuncia, el Juez de instrucción lo pondrá en conocimiento de la Fiscalía, así como de las diligencias practicadas como su consecuencia para la determinación de la naturaleza y circunstancias del hecho y sus presuntos responsables.

En el proceso ordinario, se dará parte al presidente de la Audiencia de la formación del sumario, dentro de los 2 días siguientes al que se hubiere comenzado su instrucción.

B) Si la denuncia se presenta ante miembros del Ministerio Fiscal.

1) Remitirá la denuncia al órgano jurisdiccional competente.

2) Acordará la práctica de diligencias para la comprobación de los hechos denunciados y presuntas responsabilidades.

3) Alternativamente decretará su archivo por infundada, notificándolo así al denunciante.

4) En el proceso abreviado el desarrollo de la investigación informativa se hace al margen del Instructor y sólo se le dará conocimiento al instar la apertura de diligencias previas, son remisión de lo actuado, de no estimarse procedente el archivo de la denuncia por infundada.

C) Si la denuncia se presenta ante la Policía.

1) El funcionario receptor tiene obligación de darle trámite, lo que debe hacer inmediatamente (24 horas).

2) Deberá cesar en la realización de diligencias tan pronto el Juez o el Fiscal se hagan cargo de las actuaciones, con independencia de que puedan practicar las que éstos les ordenen.

3) Las diligencias que practica la Policía se denominan atestados.

4) El atestado debe:

a) Hacerse por escrito.

b) Comprender con la mayor exactitud todos los datos y circunstancias.

c) Firmarse y sellarse por quien la extiende.

d) Pueden firmarla quienes hubieran intervenido en él como testigos, a los que se invitará a hacerlo y, si no lo hicieran, se expresará la razón.

e) Las actuaciones que documenta no pierden su naturaleza, así un informe de auditoría incorporado al atestado, mantiene su naturaleza pericial y así debe ser valorado (STC 24/1991, de 11 de febrero).

D) De la denuncia falsa o simulación de delitos.

Si la denuncia hubiera sido realizada con voluntad de dañar injustamente a otra persona, el denunciante queda sometido a responsabilidad por:

a) Acusación falsa (art. 456 Código Penal).

Los que, con conocimiento de su falsedad o temerario desprecio hacia la verdad, imputaren a alguna persona hechos que, de ser ciertos, constituirían infracción penal, si esta imputación se hiciera ante funcionario judicial o administrativo que tenga el deber de proceder a su averiguación, serán sancionados:

1.- Con la pena de prisión de 6 meses a 2 años y multa de 12 a 24 meses, si se imputa un delito grave (prisión superior a 3 años; aplicable en el caso de causar perjuicio, a que se refiere el art. 290 del Código Penal).

2.- Con la pena de multa de 12 a 24 meses, si se imputará un delito menos grave (prisión de 6 meses a 3 años o multa de más de 2 meses; aplicable en el caso de poder causar perjuicio, a que se refiere el art. 290 del Código Penal).

No podrá procederse contra el denunciante o acusador sino tras sentencia firme o auto también firme, de sobreseimiento o archivo del Juez o Tribunal que hay conocido de la infracción imputada. Estos mandarán proceder de oficio contra el denunciante o acusador siempre que de la causa principal resulten indicios bastantes de la falsedad de la imputación, sin perjuicio de que el hecho pueda también perseguirse previa denuncia del ofendido.

b) Simulación de delitos (art. 457 Código Penal)

El que ante funcionario judicial o administrativo denunciare una infracción penal inexistente, provocando actuaciones procesales, será castigado con la multa de 6 a 12 meses.

Prescripción del delito y de la pena del art. 290 del Código Penal

DELITOS:

A los 5 años, en el caso de causar perjuicio, a que se refiere el 290 del Código Penal.

A los 3 años, en el caso de poder causar perjuicio, a que se refiere el 290 del Código Penal.

PENAS:

A los 10 años, en el caso de causar perjuicio, (290 Código Penal).

A los 5 años, en el caso de poder causar perjuicio, (290 Código Penal).

La prescripción se contará desde el día en que se formularen las Cuentas Anuales. Se interrumpe la prescripción cuando quedando sin efecto el tiempo transcurrido, el procedimiento se dirija contra el culpable, comenzando a correr de nuevo el término de la prescripción desde que se paralice el procedimiento o se termine sin condena.



LAS REFORMAS DEL CODIGO PENAL EN MATERIA DE DELITO FISCAL Y DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. SU INCIDENCIA EN EL REGIMEN SANCIONADOR APLICABLE EN EL AMBITO DE LAS HACIENDAS FORALES

Alvaro Merino Corcóstegui

Abogado

Miembro de la AEDAF

En relación con la regulación de la figura del delito fiscal o de defraudación tributaria, en la L.O. 6/95, de 29 de junio, voy a analizar brevemente cuáles han sido las diferencias a lo largo de la tramitación parlamentaria, entre el Proyecto de Ley 121/69, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 13-10-94, y la L.O. 6/95, de 29 de Junio, publicada en el B.O.E. el pasado 30-06-95.

1ª) Culpabilidad:

El Proyecto de Ley, en la modificación del artículo 349 del Código Penal, comienza diciendo que: "el que, por acción u omisión, defraudara a la Hacienda Pública ...";, mientras que la Ley orgánica actualmente vigente, alude a la expresión: "acción u omisión DOLOSA...".

Quiere ello decir que tal defraudación sólo es susceptible de cometerse por acción u omisión dolosa. De este modo, queda radicalmente excluída la posibilidad de comisión imprudente o negligente, o por caso fortuito.

No hay sanción sin culpabilidad, lo que significa que la sanción no se impone automáticamente. Es decir, que no siempre que una conducta del administrado que cause un daño o perjuicio a la Hacienda será merecedora de una sanción. Habrá que contrastar y probar (por parte del Estado, teniendo el administrado en principio la presunción de inocencia, y que será "iuris tantum") que existió dolo por su parte ya que, en caso contrario, la Administración tributaria podrá exigir la cantidad impagada con interés de demora, PERO SIN SANCION.

El dolo debe abarcar todos los elementos que integran la conducta típica del delito; en consecuencia, el agente debe conocer que a través de un engaño está causando un perjuicio económico en las arcas de la Hacienda Pública, en la cuantía suficiente

para catalogarlo de delito, y por alguno de los procedimientos descritos en el apartado 1 del artículo 349. Es admisible igualmente el dolo eventual.

De todas formas, entiendo que tal expresión es adecuada, si bien reiterativa, toda vez que en la esencia del verbo típico de defraudar, está inserta una actuación dolosa, de ocultación de datos por parte del sujeto activo de ese delito, con ánimo voluntarioso y culpable. No obstante, lo que abunda no perjudica.

2ª) Una segunda diferencia que podemos observar de la lectura de los dos preceptos es que, según la nueva articulación del delito fiscal, no cabe tal figura delictiva si el sujeto pasivo del citado delito es la Hacienda comunitaria, de la Comunidad Europea.

Ha sustituido pues, la expresión: defraudar a la Hacienda de la Comunidad Europea, por la de defraudar a la Hacienda *Foral*.

No acertamos a ver la razón de ser de tal diferencia, sobre todo si tenemos en cuenta el mundo tan cambiante en que nos movemos, y en el que Europa cada vez está más presente en nuestro quehacer diario.

3ª) La diferencia más substancial y que es ya sobradamente conocida por todos, es el aumento de la cuantía de la defraudación llevada a cabo, hasta la cifra de 15.000.000 ptas.

Era aquí evidente la necesidad de la reforma, si tenemos en cuenta que la anterior del año 85 había resultado un sistema demasiado severo y de los más duros de entre los países de nuestro entorno europeo.

Tal elevación de la cuantía es acertada si tenemos en cuenta el principio de intervención mínima que rige en el Derecho Penal. Así, los delitos contra la Hacienda Pública sólo deben afectar a las defraudaciones tributarias o del gasto público más reprobables o de mayor intensidad. Se debe tender, como así se ha hecho, a la adecuación a la inflación de las cifras que tipifican este delito.

Así pues, y como dice la Memoria del Anteproyecto, "la propuesta formulada utiliza diversos indicadores económicos como criterios para la actualización de las cuantías mínimas relativas al delito contra la Hacienda Pública, cuáles son los resultados de la actuación de la Inspección de los Tributos, los datos respecto a la evolución de las bases imponibles y las cuotas finales de los tributos con mayor peso específico, I.R.P.F., Impuesto sobre Sociedades e I.V.A., así como diversas variables económicas tales como el Índice de Precios al Consumo, las previsiones de crecimiento de la renta nacional por habitante y las transferencias corrientes y de capital a empresas familiares e instituciones sin ánimo de lucro. El conjunto de tales indicadores constituye un instrumento apropiado para determinar una actualización de las cuantías que responda al objeto perseguido por la reforma de actualizar en términos económicos dichas magnitudes, con un cierto margen de elasticidad que permita una estabilidad suficiente de las mismas".

Observamos cómo este límite cuantitativo sirve para diferenciar el delito de la mera infracción administrativa.

Ahora bien, ¿Qué sucede con los acusados, procesados y sentenciados por un delito fiscal acorde con la regulación anterior, esto es, por exceder su defraudación de la suma de 5.000.000 ptas.?

En estos supuestos, entiendo sería de aplicación la máxima jurídica existente en el Derecho penal, de "In dubio pro reo", en la duda, a favor del reo, cupiendo la retroactividad de la norma actualmente vigente al regular una situación más favorable al reo que la anterior. Ver artículos 2.2 C.C.; 24 C.P.; 2.3 C.C. y 9.3 C.E.

Quedarían por tanto tales sujetos, exentos de responsabilidad penal, por haber cometido, de acuerdo con la actual legislación, una infracción administrativa.

4ª) La última gran diferencia sustancial que observo entre ambos artículos es que en el proyecto, se aludía a que "no se impondrán las penas *correspondientes*", y en la L.O. habla de "quedará *EXENTO* de responsabilidad penal".

Parece ser que mientras que en la primitiva regulación, a dichos sujetos activos del tipo delictivo, les corresponderían unas determinadas penas (existen pues, indicios racionales de criminalidad contra ellos que conlleva unas determinadas penas), pero que por la "gracia" del legislador no se le imponen (sería una especie de condonación o de amnistía fiscal), en la nueva regulación, no existe responsabilidad penal desde el principio, evitando así que se inste un procedimiento judicial contra el que regularizó su situación tributaria en virtud de la Disposición Adicional 13 de la Ley 18/91.

LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

En lo que se refiere a la modificación parcial de la L.G.T., operada por la Ley 25/95, de 20 de julio, únicamente voy a tratar de analizar las modificaciones producidas en materia de recargos e infracciones y sanciones tributarias.

RECARGOS POR RETRASO EN LOS PAGOS: ARTICULO 61 L.G.T.

Con anterioridad a la citada Ley 25/95, y con carácter general, los ingresos que se presentaban fuera de plazo sin requerimiento previo sufrían un recargo único del 50%, excluyendo los intereses de demora y las sanciones que pudieran ser exigibles.

Ahora el recargo por dicho retraso es, con carácter general, y siempre y cuando hayan transcurrido más de doce meses, del 20% excluyendo las sanciones que pudieran ser exigibles, PERO NO LOS INTERESES DE DEMORA, que son de obligatoria imposición. Luego hemos pasado en la práctica, de un 50% de recargo, a un 31% (teniendo en cuenta que los intereses de demora para el año 95 son del 11%, al ser el tipo del interés legal del Banco de España el del 9%).

Está clara pues, la situación más favorable en la actualidad, para el Sujeto Pasivo moroso, en lo relativo a la aplicación, con caracter GENERAL, del recargo por retraso.

Por otro lado, y al igual que lo que sucedía con anterioridad, existe una mejora de esa regla general de aplicación, si el ingreso es efectuado en un corto espacio de tiempo desde que finalizó el plazo voluntario de presentación e ingreso de la deuda tributaria correspondiente.

Así, hasta la modificación de la L.G.T., el recargo único pasaba a ser del 10% solamente si el ingreso se efectuaba DENTRO DE LOS TRES MESES SIGUIENTES al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Se excluían también las sanciones e intereses de demora que fueran exigibles.

Tal situación, hoy, ha cambiado: si el ingreso de la deuda se lleva a cabo DENTRO DE LOS TRES MESES siguientes al término del plazo voluntario, el recargo que se aplica, único, pasa a ser del 5%, y esta vez, sin incluir los intereses de demora y las sanciones que hubieran podido exigirse en otro caso.

Si el ingreso, por contra, se lleva a cabo después de los citados tres meses, PERO ANTES DE SEIS MESES, el recargo será del 10%, excluyendo igualmente sanciones e intereses.

Y si se practica transcurridos los seis meses, pero ANTES DE LOS DOCE MESES, el recargo único es del 15%, con igual exención de intereses y sanciones.

Entiendo que esta nueva regulación se antojaba necesaria teniendo en cuenta el nulo escalonamiento que se producía con la Ley antigua: si practicabas el preceptivo ingreso dentro de los tres meses, el recargo era del 10%, mientras que si lo llevabas a cabo al día siguiente de tal plazo, te subía el recargo directamente hasta el 50%.

Con la nueva Ley, ese escalonamiento progresivo (5% - 10% - 15% - 31%) provoca una menor "injusticia financiera", o impacto financiero, siendo mucho más asequible para el deudor moroso.

Se fomenta, tal y como dice la Exposición de Motivos, una mejor aceptación social del sistema tributario, y sirve para que la realización voluntaria de los ingresos fuera de plazo cumpla debidamente su función, merced a la cual se permite al contribuyente rectificar de manera espontánea su acción u omisión y regularizar así su situación de forma voluntaria.

Por otro lado, si el Sujeto Pasivo NO EFECTUA EL INGRESO al que viene obligado (esto es, no sólo no ingresa fuera de plazo, sino que ni siquiera ingresa), con la nueva ley, el recargo máximo (que es del 20% más los intereses de demora) se compatibiliza con el recargo de APREMIO, que es del 20% (o del 10% cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio, no exigiéndose en este caso los intereses de demora), así como con los intere-

ses de demora correspondientes a la deuda no ingresada. Esto es, que el recargo máximo a aplicar en este supuesto, asciende al 62% (20% + 11% + 20% + 11%), siendo el mínimo, el del 41% (20% + 11% + 10%). Con la redacción anterior, el recargo único era, en todo caso, del 10%, siendo por tanto, claramente ventajosa la actual.

La actual regulación sobre los retrasos que hemos venido comentando se aplica, igualmente, a los supuestos de LIQUIDACIÓN DERIVADOS DE DECLARACIONES PRESENTADAS FUERA DE PLAZO SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Respecto al tema de las infracciones tributarias, se mantiene con la nueva Ley la diferenciación entre SIMPLES y GRAVES. Las primeras, de tipo formal o procedimental y las graves, cuando la acción u omisión del contribuyente causa un daño económico a la Hacienda Pública.

Es digno de destacar el que con la nueva regulación, se establece una enumeración de las infracciones simples, en el artículo 78.1, si bien, la enumeración no es "numerus clausus", sino abierta, evitando así la Administración el "cerrar el grifo" de otras que pudieran existir, y que no estuvieran incorporadas en tal precepto. El argumento a favor de tal "apertura enunciativa" es la locución utilizada por el legislador "EN PARTICULAR, constituyen infracciones simples las siguientes conductas."

Por otro lado, el nuevo artículo 79, que tipifica las infracciones de carácter grave, introduce una conducta nueva, no regulada con anterioridad: es la consistente en "no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exijan por el procedimiento de autoliquidación"

Con ello, podrán aplicarse sanciones por infracción grave en el I.A.E., cosa que la legislación anterior no permitía. Se trata, como podemos observar, de una cautela del legislador para aquellas conductas relativas a declaraciones que no conllevan la autoliquidación. Es ciertamente extraño que tal cautela se haya impuesto ahora, y no anteriormente, teniendo en cuenta que a partir del año de promulgación de la L.G.T. (1963), la figura de la autoliquidación se ha ido consolidando de forma progresiva hasta llegar a una situación, la actual, donde la práctica totalidad de nuestro sistema tributario está regido y gestionado utilizando el método de la autoliquidación tributaria, imponiéndole al contribuyente una labor de colaboración en la gestión tributaria que excede de la simple cuantificación-cálculo de la deuda tributaria generada como consecuencia de la realización del hecho imponible.

LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Lo primero que apreciamos de la lectura de los artículos 82 y siguientes de la nueva ley es la reducción de las sanciones tributarias.

Dice el artículo 87 que las infracciones graves se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 50% al 150% respecto a la cuota defraudada. Hemos pasado por tanto, de un máximo del 300% de sanción, a un 150%.

También se recortan los mínimos en algunas modalidades que el legislador considera más graves, como la falta de ingreso de impuestos repercutidos, como el I.V.A., de ingresos a cuenta de retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, que del 150% pasan al 75% (teniedo como límite máximo, el del 50%).

Por otro lado, en materia de graduación de sanciones, se suprimen los inciertos criterios de graduación de "buena o mala fe" y de "capacidad económica", que no eran más que fuente de inseguridad jurídica, así como el del "perjuicio económico". Y por contra, se añaden otros dos:

* Artículo 82.1.c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta.

* Artículo 82.1.d) La ocultación a la Administración de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

En el fondo, tal criterio no deja de ser el del anteriormente regulado "perjuicio económico", toda vez que la premisa básica del mismo no es otra que el que se produzca una disminución de la deuda tributaria (y consiguiente perjuicio económico para la Hacienda) como consecuencia de la ocultación de los datos o las declaraciones a la Administración.

De otra parte, la conformidad del Sujeto Pasivo, como criterio de graduación considerado unitariamente, queda suprimida, pero se mantiene su idea y se potencia al llevar consigo una importante reducción de la sanción para el que la acepta, a la vez que agiliza su recaudación y evita futuros litigios. Así, la cuantía de las sanciones por infracciones tributarias graves SE REDUCIRA EN UN 30% cuando el infractor o responsable manifieste su conformidad con la propuesta de regularización que se le formule. Observamos cómo la reducción es del 30%, y no de 30 puntos porcentuales con lo que, la sanción mínima puede llegar a ser del 35% (50% - 30% sobre 50).

Observamos igualmente cómo es la propia redacción de los artículos comentados la que establece los límites de los incrementos de las sanciones, determinando los puntos mínimos y máximos en que puede ser incrementada la sanción en caso de circunstancias agravantes, esto es, horquillando dicho incremento (por ejemplo, entre 10 y 50 puntos de incremento sobre el mínimo, lo que daría una sanción del 60% al 100% de la deuda tributaria dejada de ingresar), frente a la anterior normativa, la que daba el silencio por respuesta. Tal mejora quiebra la hasta ahora total deslegalización de la graduación de las sanciones.

Por último, y en lo referente a la condonación de las sanciones, la nueva redacción dada al artículo 89, la tiene en consideración, si bien la limita respecto a la ante-

rior, teniendo en cuenta que la antigua ley permitía que, en la mayoría de los casos, tal condonación graciable fuera denegada, sirviendo sólo para albergar falsas expectativas en el infractor.

Hoy se exige que la solicitud se formule sólo cuando la ejecución de la sanción interpuesta afectara grave y sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y nivel de empleo de un sector de la industria o de la economía nacional, o bien produjese grave quebranto para los intereses generales del Estado.

ENTRADA EN VIGOR EN EL TERRITORIO COMUN Y EN LOS TERRITORIOS FORALES

La nueva Ley 25/95, de acuerdo con su disposición final primera, entró en vigor al año siguiente de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", esto es, el pasado 23 de julio de 1995. Y será de aplicación a las infracciones que se cometan A PARTIR DE DICHA FECHA, así como a los recargos devengados a partir de la misma, cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guardase relación.

Ahora bien, ¿qué sucede con las infracciones cometidas con anterioridad a su entrada en vigor?

Si tenemos en cuenta que las disposiciones de dicha Ley, que modifica algunos artículos de la L.G.T., son más favorables para los posibles e hipotéticos infractores, sobre todo en lo referente a la graduación de las sanciones que se les impongan como consecuencia de la comisión culpable de la infracción, tenemos que concluir admitiendo la RETROACTIVIDAD de dichas disposiciones, al ser más favorables al interesado. Esta máxima jurídica es comúnmente aceptada no sólo en la doctrina especializada, sino también en nuestra legislación (Artículo 57.3 de la Ley 30/92, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas, y del Procedimiento Administrativo Común, en materia administrativa, artículo 24 C.P., en materia penal; artículo 2.3 C.C., en materia civil; artículo 9.3 C.E. y artículo 4 C.P.M.).

No obstante, y reiterando tal afirmación, la propia Ley 25, en su Disposición Transitoria primera, en su párrafo 1º, expresa que: "la nueva normativa SERA DE APLICACION a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas CON ANTERIORIDAD a la entrada en vigor de la misma, SIEMPRE que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

Vemos por tanto cómo a efectos de aplicación del nuevo régimen de infracciones, será determinante la fecha de comisión de la infracción, con independencia de la fecha del devengo del hecho imponible.

Igualmente en lo que respecta a la condonación graciable, la D.T. 3ª manifiesta que la solicitud que se efectúe con anterioridad a la entrada en vigor, dará derecho a su resolución de acuerdo con la normativa aplicable en el momento de la solicitud.

Ahora bien, ¿qué sucede con los territorios forales, teniendo en cuenta que no se ha publicado aún la Norma Foral de Modificación Parcial de la Norma Foral General Tributaria? ¿No se aplica la retroactividad expresamente establecida en el territorio común? ¿Existe, pues, un vacío legal que perjudique al sujeto infractor al que se le aplique la normativa foral?

El artículo 41 de la L.O. 3/79 de 18 de diciembre, que aprobó el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, dispone que "las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema foral tradicional de Concierto Económico o Convenios".

Como principio general de dicho Concierto, se establece en su artículo 3º el respeto de la solidaridad en los términos previstos en la Constitución y en el Estatuto. Y de acuerdo al artículo 31.1 de la Constitución Española, el sistema tributario deberá inspirarse en el principio de IGUALDAD, no admitiéndose por tanto ningún tipo de discriminación de orden tributario. Y el no aceptar la retroactividad en el territorio foral sería totalmente discriminatorio e inconstitucional. Los Sujetos Pasivos de los territorios forales no van a sufrir las consecuencias de la lentitud de la Cámara Legislativa Vasca a la hora de legislar la citada N.F.

Además de ello, es el propio Concierto, en su Disposición Adicional primera, el que preceptúa que hasta que no se dicten las disposiciones necesarias para aplicarlo, SE APLICARÁN (obligatoriedad) las normas vigentes en territorio de régimen común, las cuales en todo caso, tendrán carácter de Derecho supletorio. Al no haberse publicado la oportuna Norma Foral, será pues de aplicación, para el territorio foral, la normativa común, siendo ésta, la citada Ley 25/95.

Por tanto, y mientras que no se publique la Norma Foral de modificación parcial de la Norma Foral General Tributaria (y que deberá imponer del mismo modo, y expresamente, la retroactividad de las infracciones cometidas hasta su entrada en vigor), se deberá aplicar la ley modificatoria ya existente en el territorio común, entendiéndose así derogados los actuales artículos de la N.F.G.T. que han sido ya modificados en el territorio común.

