



Revista Técnica Tributaria

ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

sumario

PRESENTACION	7
--------------------	---

ESTUDIOS

* Antonio Cayón Galiardo. Los ingresos fuera de plazo en la Ley General Tributaria de 1995. El recargo del Art. 61.3.	11
* Francisco Clavijo Hernández. Las liquidaciones provisionales de oficio.	43
* Ramón Falcón y Tella. El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción.	55
* Francisco Hernández González. Los deberes contables y registrales y los principios de legalidad tributaria, sancionadora y de tipicidad.	75
* José Luis Pérez de Ayala. El fundamento ex lege de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la Ley.	85

LEGISLACION

CRONICA LEGISLATIVA

* Disposiciones fiscales aparecidas durante el período de octubre-diciembre de 1995.	107
---	-----

JURISPRUDENCIA

* Antonio Cayón Galiardo. Selección de jurisprudencia	127
--	-----

UNION EUROPEA

JURISPRUDENCIA

* STJCEE de 6 de julio de 1995. Interpretación de los artículos 11, 17 y 27 de la Sexta Directiva.	157
---	-----

* STJCEE de 11 de agosto de 1995. Sistema común del impuesto sobre el volumen de negocios. Prestaciones de carácter social realizadas por una persona privada.	158
* STJCEE de 14 de septiembre de 1995. Libre circulación de mercancías. Efectos en el tiempo de una sentencia judicial.	159
* STJCEE de 4 de octubre de 1995. Operaciones sujetas a IVA.	161
* STJCEE de 26 de octubre de 1995. Impuesto sobre la renta de los residentes temporales. Devolución de impuestos recaudados en exceso. ..	162
* STJCEE de 26 de octubre de 1995. Alcance de la facultad de los Estados miembros para hacer uso de la excepción contemplada en el Art. 10.2 de la Sexta Directiva.	163

LEGISLACION

* Recomendación del Consejo de 10 de julio de 1995 sobre las orientaciones generales de política económica de los Estados miembros y de la Comunidad	165
--	-----

DOCUMENTOS

* Un marco regulador para la inversión directa a escala mundial.	173
---	-----

ESTUDIOS

LOS INGRESOS FUERA DE PLAZO EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1995. EL RECARGO DEL ART. 61.3.

Antonio CAYON GALIARDO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Director del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

I. INTRODUCCION. II. LOS RECARGOS EN LA VERSION DEL ARTICULO 61 DE LA LGT ANTERIOR A LA REFORMA DE 1995. A. Los antecedentes al margen de la LGT.- B.- El régimen de recargos por incumplimiento en plazo de las obligaciones tributarias en el marco de la LGT. C. El debate doctrinal y las posiciones de los tribunales ante los recargos. 1). El enfoque doctrinal; 2). la cuestión en la Jurisprudencia. b.1. La naturaleza sancionadora del recargo previsto en el art 61 de la Ley General Tributaria. b2. La vulneración de los artículos 14 y 30 de la Constitución. b3. Una cuestión pendiente en nuestra jurisprudencia. III. DENOMINACION, FINES Y FUNCIONES DEL RECARGO EN EL CONTEXTO DE LA REFORMA DE LA LEY 25/1995 DE 20 DE JULIO. 1. El proyecto, sus enmiendas y el texto definitivo. 2. Posición de la nueva redacción en el sistema de las modificaciones introducidas por la Nueva Ley. a) El artículo 58.2º. b). El contexto de la reforma de las disposiciones sancionadoras. c). El recargo del artículo 61 en conexión con los que procedan en el periodo ejecutivo. Artículos 126 y 127 tras la reforma de la LGT. d) Una advertencia final en relación con el artículo 64 y ss de la LGT. La renuncia a la prescripción ganada. IV EXAMEN DE LA ESTRUCTURA INTERNA. A. Ambito de aplicación o presupuesto de hecho determinante del recargo. B. Devengo y exigibilidad. C. La Cuantía de los recargos y su diversidad. V. ENTRADA EN VIGOR Y PERIODO TRANSITORIO. A. La entrada en vigor. B. El régimen transitorio. VI. LA RESOLUCION PENDIENTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. VII. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCION

El cumplimiento completo de las obligaciones que consisten en la entrega al acreedor de una suma de dinero y conlleva la realización íntegra del programa de la prestación, cuantía,

ESTUDIOS

lugar, sujetos, tiempo, etc., es el esquema desde el que la doctrina jurídica tributaria ha construido, fuese cual fuese su declaración de fe en otros aspectos de esta materia, el estudio de la cuestión de la que vamos a ocuparnos en las páginas que siguen.

Resulta así que la construcción teórica no debe prescindir de los avances logrados en otras ramas del Derecho, sino aprovechar sus enseñanzas, conceptos y esquemas para no reincidir en errores o en sencillas repeticiones innecesarias.

Por ello, la totalidad de quienes han tratado el problema del ingreso intempestivo de la deuda tributaria y lo han hecho con mayor rigor, han comenzado siempre por partir de la teoría de las obligaciones elaborada por los civilistas, y más concretamente por verificar que la reacción de un ordenamiento jurídico ante la situación a que nos referimos puede articularse en una de estas posibilidades:

- .- Cargar al deudor con el deber adicional del pago de intereses.
- .- Exigir al deudor el pago de un recargo sobre la deuda no satisfecha en los términos establecidos. Este recargo, en determinados casos en los que las deudas de derecho público entran en una especial situación se califica como "recargo de apremio".
- .- Considerar que el incumplimiento del programa de la obligación, en determinados casos y modalidades de deudas o categorías de acreedores, constituye un ilícito que conlleva un reproche social y que por motivos de política legislativa debe ser objeto de una sanción pecuniaria.

Todas estas posibilidades, que desde una perspectiva no jurídica pueden revestir una apariencia común, la de consistir en el establecimiento de una obligación adicional de entregar una suma de dinero, han de tener sus propios perfiles, sus propios presupuestos fácticos determinantes de su nacimiento, sus finalidades específicas, y sus regímenes jurídicos adecuados a la naturaleza distinta que corresponde a la sustancia de la reacción jurídicamente establecida.¹

Pero lo que en el plano de la lógica y el discurso puede parecer claro, deja de serlo cuando nos encontramos con que:

- a) Existen elementos comunes en los presupuestos de partida de cada una de las posibilidades antes descritas.
- b) Existen perfiles absolutamente solapados y finalidades perfectamente compatibles para todas o algunas de las respuestas señaladas.
- c) El legislador no ha hecho méritos especiales en orden a aclarar cada una de la figuras señaladas sino que en su regulación –extremadamente variada a lo largo de la historia– ha despreciado la técnica jurídica y a entrado en el despropósito de los "nominalismos" creyendo que las palabras sustituyen a las categorías y las intenciones a las realidades.

¹ Estas ideas se encuentran vertidas en el estudio de Saínz de Bujanda, F. "Elementos y razones que pueden justificar una reforma en la Ley General Tributaria" en la Revista Crónica Tributaria nº 62. 1992.

No admite el planteamiento anterior, en cuanto tiene un carácter tripartito, Arias Velasco, J. "Introducción: panorama y rebusca" en la obra colectiva "La reforma de la LGT: Relaciones entre la Hacienda pública y el contribuyente" Ed. Mundo Fiscal. Monografías fiscales I. 1995 págs 20 y ss.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

d) La doctrina ha ido reaccionando en su tarea calificadora con mejor criterio del que pudiera parecer, hasta que debido a los constantes cambios legislativos, su validez no es invocable más allá del marco referencial del Derecho positivo para el que fue elaborada, produciéndose la imagen de la confusión y el desconcierto también en este orden.

Desde esta perspectiva, afortunadamente más clarificada en el momento presente, nos adentraremos en el examen de esta cuestión aprovechando el replanteamiento de su interés que viene reimpulsado por dos razones:

La primera, consiste en la nueva regulación que la Ley 25/1995 de 20 de Julio ha realizado de todas estas cuestiones y más especialmente del apartado 3º del artículo 61 en el que se regulan unos recargos con esta dicción literal:

"3. Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis, o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley."

La segunda, por el pronunciamiento (STC nº 164/1995 de 13 de noviembre de 1995) reciente del Tribunal Constitucional en la resolución de diversas cuestiones de inconstitucionalidad suscitadas en relación con el recargo del que que nos ocuparemos y que ha sido publicado en el BOE nº 298 de 14 de diciembre de 1995.

II. LOS RECARGOS EN LA VERSION DEL ARTICULO 61 DE LA LGT ANTERIOR A LA REFORMA DE 1995

A. LOS ANTECEDENTES AL MARGEN DE LA LGT

La aparición de la figura de los recargos –con excepción del recargo de apremio– en el ámbito de las deudas pertenecientes a los Entes públicos no ha sido conocida hasta fechas recientes en las que el legislador ha querido ampliar su abanico de respuestas al pago extemporáneo introduciendo esta categoría en nuestro derecho positivo.

Así, si con el breve esquema inicialmente expuesto nos adentramos en el ordenamiento tributario, observaremos que sólo a lo largo de las tres últimas décadas, pero más intensamente en los años que transcurren desde la Ley 10/1985 hasta hoy, nuestra Ley General Tributaria no se había preocupado de regular en distintas formas el problema que se genera para la Hacienda pública como consecuencia de la falta de cumplimiento en los plazos reglamentarios de las obligaciones tributarias, tutelando, con diferentes instrumentos –entre ellos con recargos– y en diferentes proporciones, el interés del Tesoro en la obtención de los ingresos dentro de los periodos establecidos.

ESTUDIOS

El tema puede ser objeto de examen desde muy remotos orígenes, y fuera del ámbito de la LGT, pues podemos remontarnos a la Ley de Contabilidad de la Hacienda pública de 1911 en la que se dejó claramente sentado que no podrían otorgarse “moratorias” en el cumplimiento de las obligaciones de pago en favor de la Hacienda sino en virtud de Ley (art. 5º de la Ley de Administración y Contabilidad), al mismo tiempo que se establecía que en los supuestos en los que existiesen “malversaciones, alcances y desfalcos” que la Hacienda tendría derecho al interés legal del dinero (art 16º de aquella ley.).

Es decir, en un primer momento el cumplimiento puntual de las obligaciones tributarias y demás deudas en favor del Estado se consideraba protegido con la declaración legal en favor de la llamada indisponibilidad de los créditos en favor del Tesoro y con el establecimiento de los intereses legales en su favor cuando concurriesen las circunstancias antes señaladas. Y, siendo éstas determinantes de situaciones consideradas claramente ilícitas, “malversaciones, alcances y desfalcos”, podemos decir que los intereses devengados podemos considerarlos como intereses de demora –entendiendo por demora el “retraso culpable”² en el cumplimiento de las obligaciones– cuya cuantía se correspondería con el interés legal, de suerte que determinadas penas o sanciones serían determinantes asimismo de la exigencia de intereses en favor de la Hacienda.

Habrían de transcurrir muchos años para que conociésemos la extensión del deber de pago de los intereses de demora a la totalidad de las deudas, lo que encontraremos, por ejemplo en el art. 669 de la Ley de Régimen Local vigente en 1954 que generaliza el nacimiento de los mismos cuando por “cualquier causa” los contribuyentes se retrasen quince días en el pago de las cuotas.

Sólo de la mera confrontación de estos dos textos ya podríamos comprobar cómo se producen diferentes ponderaciones sobre conductas iguales y se dan respuestas legislativas diferentes para ellas³ sin que todavía el legislador recurra a la figura de los recargos como forma de perseguir los fines consistentes en la realización exacta de los mandatos contenidos en las leyes, que son a quienes les corresponde la determinación completa, también respecto de los plazos, en los que debe cumplirse la obligación que se regula en cada una de ellas.

Aunque sin perdernos en los antecedentes históricos vamos a comenzar por examinar la evolución sufrida –sólo en los hitos principales– por la Ley General Tributaria.

B. EL REGIMEN DE RECARGOS POR INCUMPLIMIENTO EN PLAZO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL MARCO DE LA LGT

Adelantando ideas y conclusiones señalaremos que en este contexto las soluciones históricamente adoptadas han seguido un movimiento pendular, pretendiendo siempre poner fin

² El trabajo de Juan López Martínez sobre el “Régimen jurídico de los llamados «intereses moratorios» en materia tributaria” esclarece suficientemente esta idea de diferenciación de las distintas clases de intereses. Ed. Civitas 1994

³ Hemos de advertir que cuando el legislador se refiere a los intereses de demora “por el retraso debido a “cualquier causa” se está incurriendo en una defectuosa calificación, pues la demora es un concepto de contenido más restringido que el mero o simple retraso.

drásticamente a la situación y a los resultados creados a consecuencia de la regulación inmediatamente anterior. De este modo la regulación actual bien puede decirse que correrá el mismo riesgo que sus antecedentes si no logra tomar una experiencia técnicamente correcta de las situaciones pasadas.

Siguiendo a Monserrat Ballarín Espuña⁴ podemos afirmar que mientras los textos legales, incluyendo la misma Ley General Tributaria en su originaria redacción, desconocían la figura del recargo⁵ y sólo contemplaban la aplicación, bien de intereses como respuesta ante la realización de ingresos voluntariamente realizados –sin requerimiento– pero fuera de plazo, o bien de sanciones por la comisión de una infracción simple, la introducción de un recargo de cuantía diferente y más reducida que el de apremio se produjo por obra del Reglamento General de Recaudación en su primera versión o en su redacción más perfecta de 1968.⁶

En estos primeros textos ya se advirtieron las primeras inexactitudes, pues no se acertó a diferenciar y dar un tratamiento consecuente a la situación para la que se establecía un recargo, pues no quedaba claro si éste sólo era una minoración del recargo de apremio para una situación claramente ilícita, o si éste se contemplaba como una carga adicional que debía satisfacer quien se beneficiaba de una extensión de los plazos, regular pero no deseable, en el cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda.

Junto a esta confusión tampoco acertaron los Reglamentos que sucesivamente fueron dictados⁷ a diferenciar y armonizar el tratamiento que debería recibir una deuda de contraído previo y el que debiera corresponder a una deuda procedente de una declaración-liquidación. Pues mientras que para aquéllas existía el periodo de prórroga con su consiguiente recargo,

⁴ La citada profesora es autora de una tesis doctoral –"El ingreso de las declaraciones-liquidaciones fuera de plazo sin requerimiento previo"– que fue leída el día 19 de diciembre de 1995 en la Universidad de Barcelona, obteniendo la máxima calificación por el Tribunal entre cuyos miembros me encuentro. Su interesante aportación espero que será prontamente publicada como estudio monográfico. Cuento con la aquiescencia de la autora para realizar las referencias precisas a su trabajo todavía inédito.

⁵ A nuestro entender la mención que se hacía en el art. 58 al "recargo por aplazamiento o prórroga" tenía un alcance completamente diferente aunque no desconozcamos que hubo posturas discrepantes en esta cuestión.

⁶ El RGR (D 3154/1968 de 14 de noviembre) fue quien introdujo el recargo de prórroga al que cuantificó en el 10% de la deuda y al que se declaró compatible con las sanciones.

La configuración que se le otorgó tenía el inconveniente de incentivar el máximo retraso en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales pues sus efectos eran inversamente proporcionales al tiempo en que aquéllas resultaban incumplidas.

⁷ Así tenemos: el descenso del recargo de prórroga del 10% al 5% realizada por el D 3697/1974 de 20 de diciembre.

Posteriormente la Resolución administrativa del 23 de julio de 1977 por la cual el régimen de las autoliquidaciones se extendió al caso de las declaraciones liquidaciones que se presentaban en plazo pero sin estar acompañadas del correspondiente ingreso.

Y la orden de 14 de enero de 1978 (desarrollando la Ley 50/1977) por la que se aceptan las declaraciones complementarias y se aplica a las mismas el recargo de prórroga con ciertas exclusiones, salvo en lo que afecta al impuesto de Sociedades a las que se previó la aplicación del interés de demora más las sanciones correspondientes...

Y, finalmente, mencionaremos el Real Decreto de 1 abril de 1985 RD 338/1985 que eleva el recargo de prórroga del 5 al 10 % y se declara de aplicación exclusiva a las deudas liquidadas por el sujeto pasivo (sin contraído previo.) El periodo de prórroga se extenderá hasta que se produzca el ingreso, salvo que la Administración intervenga en la situación y dicte una liquidación. Nada se afirma sobre los intereses de demora.

ESTUDIOS

sin embargo para estas autoliquidables no existía un periodo de prórroga sino la correspondiente liquidación de intereses que, en su caso, correspondería girar a la Administración en el caso de tratarse de declaraciones complementarias o de girarse liquidaciones administrativas posteriores.

No obstante la confusión operada en el plano reglamentario y el silencio de la LGT, cuando a consecuencia de la Ley 10/1985 de 26 de abril se ordena la cuestión, y se aborda en la perspectiva sistemática del art 61 de la LGT la situación general, es que las conductas que se examinan han sido tipificadas como infracciones tributarias –simple o grave, según cada caso corresponda a una falta de ingreso o a una falta de presentación de una declaración en plazo– y que en virtud de dicha regulación se declaran compatibles y exigibles tanto los intereses de demora (sic) como las sanciones cuando se produzcan ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo.

Las consideraciones críticas que pudo merecer este mandato irían dirigidas al hecho de referirse a la “demora” sin ningún tipo de diferenciación ni matiz y al hecho de no considerar que la actuación de un particular con anterioridad a todo requerimiento administrativo tendría alguna incidencia en el ámbito del derecho sancionador tributario.⁸

Este panorama, de brevísima vigencia⁹, se vio alterado por la Ley 46/1985 de 27 de diciembre de PGE que suprimió la compatibilidad con las sanciones y establece un recargo del 10% en concepto de interés de demora mínimo exigible.

En concreto la redacción del precepto fue esta:

“Los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarán asimismo, el abono del interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por ciento de la deuda tributaria.”

Este tipo de un interés de demora con una cuantía mínima y fija es censurable pues se prescinde del factor tiempo y vuelve a replantearnos el problema de su auténtica naturaleza.

El alcance que pudiera tener este precepto es indudable que se extendía a los casos en los que el ingreso estuviera precedido de una liquidación administrativa cuyo plazo de ingreso se viera incumplido, así como a los procedentes de autoliquidaciones cuyo ingreso no se hubiera realizado al tiempo de presentar la declaración-liquidación, pero dejaba sin resolver satisfactoriamente los casos en los que el procedimiento se iniciase con una declaración tardía que, precedida de una liquidación administrativa fuera ingresada dentro del plazo reglamentario.

⁸ Sobre el tema de la diferenciación entre los intereses de demora y los llamados correspectivos, véase el trabajo de Falcón Tella, R. “Retraso culpable e intereses de demora en materia tributaria” en la Colección de Jurisprudencia Práctica Ed. Técnos nº 24, 1991 y a Collado Yurrita M.A “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria” Civitas REDF nº 56, 1987.

⁹ Aunque no tan breve como el plazo de 26 días que menciona, para otra de las versiones del recargo en nuestra evolución legislativa, Pérez de Ayala Pelayo, Concha, en “Temas de Derecho Financiero” Ed. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Madrid. 1988. Pág 507.

Finalmente, ponemos término a este recorrido por los antecedentes de la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio, señalando que desde 1992 y en virtud de la Ley 18/1991, de 6 de junio, el texto vigente ha sido el siguiente:

“Artículo 61. 1. El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el Reglamento General de Recaudación.

2. Los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100.”

Si bien es cierto que la redacción transcrita contrasta en su dureza con las comentadas anteriormente, hemos de recordar que la circunstancia histórica en la que se produjo era la de venir precedida de una oferta hecha por el legislador para que los contribuyentes pudiesen regularizar su situación tributaria en unas condiciones que la norma estimaba ventajosas.¹⁰

Pero prescindiendo de este marco general, en nada desdeñable para una valoración de las funciones encomendadas por el legislador a este recargo “único”,¹¹ nos adentraremos en su contenido distinguiendo al menos dos supuestos aplicativos:

a) Las declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones acompañadas de sus ingresos correspondientes sin requerimiento previo¹².

En este caso la cuantía del recargo se cifra en el 10% durante los tres primeros meses y en el 50% posteriormente. Siendo en este caso incompatible con las sanciones y los interés de demora. (Era evidente que se solapaba con la sanción simple por no presentar declaración en plazo y con la sanción grave por dejar de ingresar).

b) Las declaraciones, liquidaciones y autoliquidaciones no acompañadas de sus ingresos correspondientes. Cuando además concurriesen las circunstancias de presentación sin solicitud de aplazamiento y sin estar precedidas de requerimiento.

¹⁰ Nos referimos al juego de compensación de las cantidades adquiridas de ciertos activos financieros estatales con posibles cuotas tributarias posteriormente descubiertas que se ofrecía en virtud de la Disposición Adicional 14ª de la Ley del IRPF.

Quizá como un “incentivo” a que los contribuyentes aceptaran como especialmente ventajosas las condiciones de compensación ofrecidas, la alternativa que se dibujaba para el futuro y para quien no atendiese al juego debía ser amedrantador.

¹¹ La función advertida se recoge en la Memoria de la reforma de la LGT enviada a las Cortes en diciembre de 1994, como señala Monserrat Ballarín Espuña en su trabajo de tesis antes citado.

¹² La cuestión del requerimiento plantea el dilema de si puede ser entendido como cualquier acto de la administración que inicie un procedimiento de comprobación acerca de aquella deuda no ingresada para que pueda tener el efecto establecido en la norma, o bien -como exigen algunos autores: Banacloche, J. y Casado Ollero, G.- si ha de ser un requerimiento de pago y por tanto de carácter específico.

ESTUDIOS

Para este supuesto la cuantía se elevaba hasta el 100% de la cuota y por su carácter de único resultaba incompatible con todo otro recargo, entendiendo esta expresión como excluyente del recargo de apremio dado que preceptuaba su exigencia en la vía de apremio.

Con estas menciones hemos podido comprobar el escaso fundamento teórico con el que se ha manejado el recargo que ha vivido con pasaportes de diferentes apellidos, pues viene normativamente designado como recargo de "prórroga" en unas ocasiones, "mínimo interés de demora"¹³ en otras, y finalmente "recargo único".

Asimismo, podemos también comprobar que es una equivocación asignarle una función específica como instrumento de política legislativa, pues los fines no han dejado de ser criterios muy coyunturales y complementarios, en unos casos, con el de los intereses de demora y las sanciones y, en otros, sustitutivos de aquéllos.

C. EL DEBATE DOCTRINAL Y LAS POSICIONES DE LOS TRIBUNALES ANTE LOS RECARGOS

1) El enfoque doctrinal

Sin pretensiones de realizar ni siquiera un resumen de las cuestiones planteadas por quienes se han ocupado del tema, sí es conveniente recordar que desde la aparición del "recargo de prórroga" (Reglamento de Recaudación de 1968) la doctrina quedó dividida sin acertar a considerarlo claramente como una figura resarcitoria, conectando esta naturaleza con el carácter del recargo de prórroga que se le reconoció y configuró normativamente¹⁴, como una auténtica sanción¹⁵ y/o como una tasa.

A nuestro entender no es posible contrastar posiciones pues no todas las opiniones manifestadas se refieren a un mismo marco jurídico positivo, y es evidente que no puede ser eva-

¹³ A nuestro entender un interés de demora que se exige sin referencia alguna al transcurso del tiempo y sin atender para nada al hecho del retraso "culpable" no deja de ser un error legislativo, aunque lo diga la misma Ley, que deba impulsar a todos a aceptar el error y a secundarlo.

¹⁴ Así debemos entender los argumentos y la postura defendida por Soler Roch, MT en favor de la naturaleza resarcitoria del recargo y de finalidad compensatoria por disfrutar de una extensión del plazo de pago en periodo voluntario.

Véase su obra "Los recargos de prórroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública". IEF. 1974. págs 60 y ss.

Las afirmaciones de esta autora no tienen ningún sentido sacadas del contexto para el que fueron formuladas, para el cual, personalmente, creemos que fueron totalmente acertadas.

En este mismo sentido la obra de González Méndez, Amelia, "El pago de la obligación tributaria" IEF, 1988. págs 195 y ss.

Recientemente Martín Queralt, J. ha manifestado su opinión sobre el recargo advirtiendo que "este precepto reintroduce en nuestro sistema tributario el plazo y el recargo de prórroga, aún sin calificarlos expresamente como tales." "Curso de Derecho Tributario" Ed. Técnos. Edición de 1994 y mantiene idéntica postura en la de 1995. pág 442.

¹⁵ Hasta la edición de 1995, en la que ha matizado su postura, y con referencia a las anteriores redacciones del art 61 de la LGT, había sostenido y defendido su carácter de sanción, Pérez Royo, F en su obra "Derecho Financiero y Tributario" Ed. Civitas. Sa ed 1995. Págs 235 y 236.

Se adscribe también, aunque cautelosamente, a esta posición Hinojosa Torralvo, J.J. en su estudio "Los aspectos temporales del pago de la deuda tributaria" en Actualidad Tributaria, 1995 págs 20 y 21.

luada la naturaleza y funciones de un recargo de prorroga exigible en período voluntario y de cuantía situada entre un 5 ó 10 por ciento que excluye las sanciones y los intereses de demora, que cuando la cuantía se eleva al 50 ó 100 por cien, en cuyo caso, y a nuestro entender, más que excluir las sanciones y los interés lo que se produce es una sustitución de aquéllas imponiéndose una verdadera sanción de plano claramente desprovista de los requisitos mínimos que debe revestir el ejercicio de un poder sancionador en el marco de un Estado de Derecho.

Las funciones que se cumplen en cada momento de la azarosa¹⁶ historia normativa son también dispares, pues es claro que como cualquier carga financiera, de carácter no tributario, y accesoria a la prestación principal tiene un carácter instrumental respecto de aquélla, y en este sentido protege siempre los intereses del Tesoro –esto es predicable incluso de las sanciones tributarias– pero no identifica ni individualiza a todas y ni tan siquiera permite incluirlas en una categoría jurídica única para dotarla de un régimen jurídico común.

¿Cómo podremos afirmar que un recargo del 100 por 100 de la cuota que elimina incluso al recargo de apremio tiene una naturaleza compensatoria y una finalidad de estímulo al cumplimiento voluntario de la obligación tributaria?

Es evidente que aquellas dos funciones las cumple, pero de forma indirecta y desproporcionada del mismo modo que lo haría una reacción consistente en la confiscación patrimonial de una empresa que no llevase adecuadamente los registros de compras y existencias de almacén invocando que no puede acreditar la propiedad de aquellas mercancías.

Por consiguiente nuestra posición, que podemos adelantar desde ahora, se inclina por la conveniencia de no mantener un criterio generalizado y absoluto sino realizar una valoración conjunta de cada concreta regulación y de las funciones particularmente encomendadas en cada respuesta históricamente contemplada.

En este sentido, las críticas que se han formulado a las soluciones normativas de cada momento deben ser contempladas en aquel contexto. A los solos efectos de enumerar algunas indicaremos las siguientes:

a.– si el recargo se establece en cuantía elevada, proporcional y fija, aparecerá ante nuestros ojos como una auténtica sanción de plano o automática y en tal carácter no será extraño que se proyecten dudas más que razonables sobre su constitucionalidad;

b.– si se establece en una cuantía variable y modulable según el tiempo transcurrido desde el vencimiento del momento reglamentario de pago, su similitud y carácter de interés de demora parecerá evidente y ello explicará la exclusión o incompatibilidad con el mismo;

c.– si su montante es muy reducido las críticas indicarán que favorece el incumplimiento dentro del plazo reglamentario.

d.– si, por el contrario, se establece muy elevado se le imputará como efecto el de invitar al desistimiento de cumplir espontáneamente y fuera de plazo con el deber del pago de los tributos.

¹⁶ Así la ha calificado Hinojosa Torralvo, J.J. Op. cit.

ESTUDIOS

e.— si se establecen varios tipos o porcentajes en atención al tiempo de retraso en el pago, los saltos de porcentajes de presión efectiva que se producen al pasar de un porcentaje a otro por el mero transcurso de un día pueden ser calificados de arbitrarios y carentes de sentido.¹⁷

Como vemos, difícilmente tiene el legislador una salida libre de críticas acertadas y exactas. Situación a la que él mismo ha contribuido por asignar a un instituto complejo y de difícil anclaje dogmático en el marco de las relaciones tributarias, funciones y fines diferentes en sus diversas versiones positivas, pues invocar los preceptos del Código civil para encontrar una legitimación de este instituto es desconocer que la función que en el Código civil tienen estas figuras ya está suficientemente cumplida con el sobre-porcentaje que agrava la cuantía del interés de demora en el ámbito tributario —reconocida por la Sentencia del Tribunal Constitucional n° 76/ 1990— y demuestra además que lo verdaderamente existente en el transfondo del recargo que estudiamos es una fuga de la tutela de las relaciones tributarias del marco jurídico en que deben inspirarse los instrumentos del Derecho público, fuga a la que se recurre cuando estos principios y técnicas impiden, por el juego de las garantías jurídicas necesarias, una actuación administrativa de márgenes más flexibles.

Nada nuevo en la historia del Derecho Público que nació como un sistema de prerrogativas de las potestades públicas que buscaban refugios inmunes a la fiscalización y al control, y que hoy, en un movimiento en espiral, retornan hacia cauces, se sitúen en donde se sitúen, tanto en las leyes administrativas o en las civiles, que les ofrezcan una posición de supremacía¹⁸ en la tutela de los “intereses públicos”. Dando siempre por supuesto aunque por nuestra parte sería revisable, que el carácter público de los intereses a tutelar es algo inmanente a la presencia misma de la Administración.

¹⁷ Así ocurre cuando se pasa de un 5 a un 10 por ciento al cumplirse, por ejemplo, un trimestre, pues el último día del mismo el porcentaje anual se eleva al 20 por ciento, mientras que al día siguiente la presión es del 40 por ciento anual.

¹⁸ No se nos escapa que este recargo tiene su cobertura en una ley tributaria y que por tanto este razonamiento puede impugnarse fácilmente indicando que su fundamento en las relaciones tributarias no requiere la invocación del Código civil, pero nuestra intención es poner de relieve que, precisamente por ello, sus defensores no tienen ninguna necesidad de invocar precedentes del derecho civil o del derecho privado. Ahora bien, ello evidencia que en el seno del Derecho público, y concretamente en las relaciones jurídico tributarias, los intereses públicos se protegen con un sistema especialmente grave de consecuencias jurídicas que se establecen en la Ley General Tributaria y en leyes especiales dictadas a este efecto; dispar del que rige para los restantes créditos de la Hacienda pública que se rigen por las normas de la Ley General Presupuestaria u otras especiales, como sería el caso de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (13/1995 de 18 de mayo de 1995), cuyo antecedente viene dado por la antes mencionada Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 1911. Sin embargo tampoco debe extrañarnos excesivamente que con ocasión de tutelar los créditos en favor de la Hacienda se hagan alusiones a las sanciones civiles y a otros instrumentos establecidos en la Ley de Contratos del Estado, pues esta norma originariamente se incluía en la Ley de Administración y Contabilidad de la que se desgajó para formar un cuerpo normativo independiente.

Queremos por tanto significar que aunque los intereses del Tesoro se encuentren suficientemente protegidos con las técnicas propias del estricto Derecho público, cuando se trate de la obtención de créditos tributarios, debido al especial reforzamiento de estos, no puede tampoco producir asombro la invocación de normas y técnicas civiles o ius-privadas que pueden ser traídas a cumplir funciones similares a las especialmente tributarias. Con ello el tributo pierde algo de lo que tenía de específico y retorna a considerarse como uno de tantos créditos y derechos de los que se nutre y configuran nuestra Hacienda, pero quizá estemos asistiendo a un cierto retorno cuya insinuación breve hemos querido detectar aquí muy especialmente cuando el Tribunal Constitucional en la Sentencia 164/1995 de 13 de noviembre nos remite —de forma ejemplificativa— al articulado de la de Contratos de las Administraciones públicas.

2) La cuestión en la Jurisprudencia

El Tribunal Constitucional admitió a trámite diferentes **cuestiones de inconstitucionalidad** planteadas durante 1991 y hasta 1994, por el TSJ de Cataluña, de Valencia de Cantabria, de Galicia, etc. contra la constitucionalidad del recargo invocando la vulneración de toda una gama de preceptos constitucionales entre los que se encuentran los artículos 14 y 31.1º; y 24 y 25 de CE.

Aquellas cuestiones fueron acumuladas y resueltas en la reciente sentencia nº 164/ 1995, de 13 de noviembre de 1995.¹⁹

Este hecho ha de ser nuestra primera observación, pues la existencia de esta sentencia naturalmente condiciona la forma de nuestra exposición de esta parte de nuestro estudio.

Inmediatamente advertiremos que del texto de la sentencia se desprende que las cuestiones que se acumularon y resolvieron en la misma se referían a la redacción del art. 61.2º de la Ley General Tributaria que le confirió la Ley 46/1985 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986.

Aunque algún autor recientemente haya entendido que la Sentencia que en su caso recayese ya no surtiría efectos pues el precepto está ya derogado, no creemos que esto sea cierto por lo que después se dirá y menos aún por cuanto antes de conocerse el fallo se estaba generalizando la idea sobre el carácter sancionador del recargo, idea que en caso de haberse confirmado por nuestra Jurisdicción constitucional hubiese tenido importantes consecuencias hacia el futuro, en cualquier caso, y hubiese motivado un trabajo de complejo contenido por cuanto la declaración de inconstitucionalidad de una disposición sancionadora no tendría los mismos efectos retroactivos que la nulidad de una norma administrativa o tributaria.

Pero antes de continuar recordaremos que el Tribunal no aceptó ninguna de las posibles causas de inconstitucionalidad que los órganos judiciales le plantearon y que confirma la constitucionalidad de este recargo en la versión antes mencionada.

Tratando de ser muy esquemáticos en el resumen de la jurisprudencia que plantea las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad, podemos articularlas en dos ejes principales.

El primero de ellos en el que se suscita la naturaleza sancionadora del recargo en el sentido de conectarla con el desarrollo de una potestad punitiva de similar naturaleza a la que se ejercita en el ámbito más estricto de Derecho Penal.

La segunda de las dudas se plantea a partir de la posible vulneración de los artículos 14 y 30 del Texto fundamental.

¹⁹ La casualidad ha hecho, como podemos comprobar en la cita anterior, que durante la realización de este trabajo y antes del cierre de este número 31 de esta Revista, el BOE de 14 de diciembre de 1995 haya recogido el texto del pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Nuestra sección de jurisprudencia ha insertado el contenido principal de la misma. Ello nos ahorra tener que hacer largas disertaciones sobre la misma dado que el lector tiene acceso inmediato a su texto directo.

ESTUDIOS

Las examinaremos por separado.

a.- La naturaleza sancionadora del recargo previsto en el art. 61 de la Ley General Tributaria.

Los argumentos a través de los cuales puede llegarse a esta conclusión son múltiples y se extienden desde un razonamiento fundado en un criterio de excluir las restantes posibilidades, hasta la determinación y comprobación de que en este recargo concurren los ingredientes necesarios para alcanzar esta idea.

Por ejemplo, si descartamos que el recargo cumple una función similar a la de los intereses de demora u otra de carácter resarcitorio, la única alternativa posible es la de atribuirle la naturaleza de una sanción.

Las vías del razonamiento pueden ser estas:

.- El recargo se exige sin ninguna atención al factor tiempo y por ello su funcionamiento es el inverso que el del interés de demora, pues mientras la importancia de éste crece a medida que crece el retraso en la realización del pago, el efecto del recargo disminuye a medida que aumenta la tardanza en el cumplimiento de la obligación.

.- La definición que se contiene en el art. 58 de la Ley General Tributaria del interés de demora (en la anterior versión a la reforma de 1995) nos advierte claramente que el recargo no es el interés de demora pues sus cuantías son claramente diferentes.

.- El propio presupuesto de hecho del recargo, el cumplimiento fuera de plazo y hecho con anterioridad a la existencia de un requerimiento administrativo previo, fuere cual fuere la causa que imposibilita el cumplimiento en plazo, excluye el concepto de demora, pues esta no es cualquier retraso sino un retraso "culpable o imputable al sujeto", por lo que estamos ante conceptos diferentes.

.- Etc.

Llegados a este extremo el razonamiento para incluirlo en el ámbito de las sanciones no resulta ya demasiado complejo pues la Ley tributaria expresamente los declara incompatibles –recargo y sanción– de suerte que evita toda incidencia en una duplicidad de castigo por una misma conducta.

También resulta que la conducta que configura el presupuesto fáctico de base es un hecho ilícito y típico²⁰, pues los plazos reglamentarios para efectuar el pago han sido trascendidos y no se encuentra en la Ley un fundamento para entender que exista una prórroga del periodo voluntario como es el caso de las cantidades en que se incrementan las cuotas tributarias cuando se conceden a petición individualizada aplazamientos o fraccionamientos en la satisfacción de las obligaciones.

Este recargo no tiene ningún paralelismo que sea suficiente para equiparar su naturaleza jurídica con estas situaciones.

²⁰ Así lo entiende el mismo TC en la sentencia 164/1995 en el fdto. jur. 4º que encuentra "similitud en los rasgos externos".

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

Pues bien, si por todas las anteriores consideraciones podemos concluir que estamos ante una sanción, es forzoso reconocer que la compatibilidad de la misma con los principios constitucionales pasa, cuando menos, por la necesidad de seguir, en su implantación o aplicación en concreto, por un procedimiento administrativo en el que el contribuyente sea informado y pueda formular alegaciones en su favor dentro de la vía administrativa.

Es decir, sin manifestarse sobre la esencialidad del recargo y sobre otras cuestiones de dudosa constitucionalidad, meramente desde una perspectiva de garantías jurídicas y de naturaleza procedimental, no es admisible un acto administrativo sancionador que no sea el resultado de una actividad administrativa que reúna mínimamente los requisitos antes señalados.

No es preciso que se atiendan mayores argumentaciones en cuanto al fondo de los defectos o vicios que puedan existir en su configuración legislativa tratándose de sanciones, es decir la posible exculpación que debe producir la inexistencia de requerimiento administrativo y la actuación espontánea del obligado, con sólo invocar el defecto de procedimiento es suficiente para no aceptar la imposición de sanciones automáticas o de plano. En virtud de ello los Tribunales de Justicia requirieron el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, que negando el carácter de sanción atribuible al recargo entendió que los valores que se defendían por medio de este instrumento eran de suficiente importancia como para que en una ponderación con otros que pudieran sufrir alguna limitación no supusieran una vulneración constitucional.

En el texto de la sentencia antes referida sostiene el Tribunal que:

“El art. 31.1º CE. habilita al legislador para proteger el especial interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas eficaces cuya finalidad sea no sólo la de «compensar o resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos», sino también la de «salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo de que dicha actitud pudiera generalizarse»”²¹

Poco comentario aclaratorio requieren estas palabras sobre la identidad de los intereses que son objeto de protección y que constituyen la finalidad principal del recargo analizado.

A partir de este rechazo, el Tribunal Constitucional advertirá que la verdadera naturaleza del recargo es el de una reacción tendente a disuadir de ciertos comportamientos, carácter por tanto de medida coercitiva o de estímulo que no alcanza a constituir una sanción (“siempre y cuando... cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)”) ”

b.— La vulneración de los artículos 14 y 30 de la Constitución.

Otro de los motivos de inconstitucionalidad por los que la jurisprudencia de nuestros tribunales planteó la cuestión ante el Tribunal Constitucional fue, según hemos indicado, la vulneración de los artículos 14 y 31 de la CE.

²¹ Estas palabras están tomadas del Fundamento Jur. 3º de la STC 164/1995. El entrecomillado que introduce el mismo Tribunal procede del texto de su anterior sentencia 76/1990 en lo que afecta el incremento del 25% que sobre el interés legal es exigible cuando la demora se produce en relación con las cuotas tributarias.

ESTUDIOS

El razonamiento consiste en la apreciación de un ataque frontal al principio de igualdad y a otros valores de justicia en cuanto que el art. 61.2 de la LGT vendría equiparar injustamente los retrasos de corta con los de larga duración. Ello sin necesidad de adentrarse en la cuestión de su naturaleza Jurídica.

Más concretamente, y en relación con el principio de igualdad consagrado en el artículo 31.1 ° de la CE; su quebrantamiento provendría de la equiparación entre aquellos contribuyentes que se retrasasen un solo día en el pago con aquellos otros cuya demora se haya mantenido durante varios meses.²²

Por otra parte también existiría una discriminación desproporcionada si se compara la situación del particular con la de la Hacienda pública, resultando esta última únicamente obligada al pago del interés legal en los casos de devolución de ingresos indebidos.²³

c.- Una cuestión pendiente en nuestra jurisprudencia.

Hasta aquí hemos venido resumiendo argumentos de los tribunales de justicia sobre la naturaleza, y los posibles vicios de inconstitucionalidad imputables al recargo que estamos analizando, así como la respuesta –en las notas a pié de página– del Tribunal constitucional.

Pero aunque sea de forma muy breve no podemos cerrar este apartado sin dejar constancia de que todas las ideas anteriores, cuando han sido objeto de rechazo y de exposición, lo han sido normalmente sobre la versión de la Ley General Tributaria que hemos señalado al comienzo de la exposición y que cuantificaba el recargo en el 10% de la cuota tributaria, salvo que el interés de demora supusiera la aplicación de un porcentaje mayor.

²² El rechazo del Tribunal Constitucional de estas cuestiones se ha fundado en la inexistencia de un derecho constitucionalmente protegido a la igualdad entendida como la necesidad de que en el ordenamiento jurídico se introduzcan por el legislador medidas de discriminación diferenciadoras para situaciones diferentes. El art. 14 tutela exclusivamente el derecho a no sufrir discriminaciones arbitrarias. (fto. jur. 7°).

²³ Frente a este argumento la posición de la Jurisdicción constitucional ha sido la de recordar que la igualdad constitucionalmente protegido consiste en aquélla en cuya virtud se proscriben las discriminaciones infundadas y desproporcionadas.

Aunque sobre tales razonamientos la abundancia de doctrina constitucional es extraordinaria, sin embargo no deja de ser paupérrima y desproporcionada la forma en la que el tribunal justifica y cree justificada la diferencia entre el interés de la Hacienda y el interés de los particulares en el caso en el que éstos resulten acreedores de aquélla.

En concreto, el texto afirma literalmente: "...la puntualidad en el pago tiene una importancia incomparablemente mayor para la Administración tributaria que para el ciudadano que ocasionalmente se presente como acreedor de aquélla, de ahí que resulte perfectamente justificado que en el primer caso... el legislador trate de salir al paso preventivamente de una posible actitud dilatoria generalizada en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes."

Con estas apreciaciones circunstanciales, en el sentido de que pueden existir o no en un caso concreto (v.g. una empresa especializada en la prestación de bienes y servicios a la Administración Pública, etc) el tribunal cree explicada la incomparablemente mayor importancia legitimadora de meras medidas preventivas y generalizadas.

Y para concluir con la falta de proporción cuantitativa entre los intereses de demora y el recargo –recuérdese que éste puede ser del 10% por un solo día, es decir del 3.600% anual– el razonamiento de la STC 164/1995 se detiene en rechazar la posibilidad de comparación porque el recargo tiene un carácter de medida preventiva y para nada es equiparable con los intereses de demora que son de naturaleza y función diferente a la del recargo. (Fto Jur. 7° in fine.).

Pero, hemos de retener, desde ahora mismo, que otros pronunciamientos de Tribunales Superiores se han adentrado en el tema y han alcanzado conclusiones divergentes con respecto de las posiciones del Tribunal Constitucional, aunque sean idénticas a las ya examinadas anteriormente. Es decir y teniendo como ejemplo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) (recurso nº 667/94 y dictada el 22 de mayo de 1995, Ponente D. Francisco Clavijo Hernández) ha declarado la estimación de un recurso por causa de la imposición de esta "sanción" de manera automática.²⁴

Su argumentación ha partido de que este recargo (versión del art. 61.2º dada por la Dis. Adic. 14 de la Ley 18/1991 de 6 de Junio)²⁵, tiene naturaleza de sanción pues "el tipo fundamental de la infracción grave consiste en «dejar de ingresar» dentro de los plazos reglamentariamente señalados... "Pues bien, lo que a juicio de esta Sala se establece como medida subrogatoria es la imposición de una sanción tributaria en su grado mínimo si la infracción es de un retraso superior a tres meses..." "Si el retraso no es superior a tres meses, el incremento de la deuda es únicamente del 10%, que igualmente tiene naturaleza sancionadora en la medida en que su cuantía excede del interés de demora²⁶ fijado en el art. 58, 2. b) de la Ley General Tributaria".

De la lectura del entrecomillado deducimos que, si bien la posición defendida por el Tribunal Constitucional pugnaría frontalmente con el inciso final del razonamiento del Tribunal tinerfeño, a nuestro juicio queda abierta la cuestión respecto de todo el restante razonamiento del Tribunal de Justicia, por los motivos que posteriormente detallaremos.

III. DENOMINACION, FINES Y FUNCIONES DEL RECARGO EN EL CONTEXTO DE LA REFORMA DE LA LEY 25/1995 DE 20 DE JULIO

Examinados ya los antecedentes que nos han avisado sobre los problemas y la cierta confusión existente en 1994 cuando se presenta el proyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria que culminará con la norma hoy vigente, dedicaremos ahora nuestra atención al examen de la redacción actual partiendo de una importante consideración.

Esta no es otra que la advertencia de que al tiempo de presentarse el proyecto parece incuestionable que el legislador no conociese ningún dato sobre la orientación que pudiese tener una futura decisión del Tribunal Constitucional. Ahora bien, que en el transcurso de la tramitación parlamentaria este desconocimiento perdurase no debe ser absolutamente aceptado, aunque tampoco pueda saberse con certeza lo contrario.

Esta suspicacia se nos suscita por cuanto, como veremos a continuación, las modificaciones sufridas en el iter parlamentario tienden a dar un blindaje al nuevo texto frente a

²⁴ También esta misma orientación y respecto de la misma redacción del art. 61.2 de la LGT tenemos la Sentencia del TSJ de Valencia de 8 de mayo de 1995.

²⁵ Su redacción íntegra ha sido transcrita íntegramente en esta misma Revista.

²⁶ Con esta posición creemos que el Tribunal de Justicia no hace sino seguir el criterio que el tribunal Supremo ha sustentado en otras ocasiones. (27-2-89 y 29-1-94).

ESTUDIOS

una posible y nueva imputación de inconstitucionalidad al art. 61. 3º²⁷ que estamos examinando.

De la lectura de las páginas que siguen es posible que se susciten iguales dudas que las que se despertaron en nuestro ánimo.

A. EL PROYECTO, SUS ENMIENDAS Y EL TEXTO DEFINITIVO²⁸

El proyecto surgido del Ministerio establecía en su exposición de motivos el texto explicativo siguiente:

...“Las razones anteriores justifican una reforma del régimen de infracciones y sanciones tributarias adecuada a la realidad social y coordinada con la regulación del delito fiscal, de suerte que sea plenamente operativo, disminuyendo la litigiosidad existente²⁹... para contribuir de manera eficaz a la lucha contra el fraude. Especial importancia tiene, a estos efectos, una regulación adecuada de los recargos por la realización voluntaria de ingresos fuera de plazo que, sin incentivar el fraude y la presentación tardía, pueda cumplir de manera eficaz su función, permitiendo al contribuyente rectificar de manera espontánea su comportamiento y regularizar su situación de forma voluntaria.

Todo ello determina la modificación del artículo 61, así como de los artículos 77 a 89, ambos inclusive, introduciendo importantes variaciones encaminadas a reducir el límite máximo de las sanciones por infracciones graves, que pasa del 300 por 100 al 150... ”

No es necesario resaltar ni comentar el hecho de la configuración, los fines y funciones y el contexto sancionador exclusivamente que preside el espíritu en el que se teje la reforma de la Ley.

El añadido que aparecerá posteriormente –nos remitimos a la nota anterior– es vital para distanciar los fines del recargo que comentamos con los que se les encomienda a las sanciones, pues todos ellos se contemplan unitariamente y sin distinciones.

Quizá aquella introducción explicativa sea plenamente coherente con la redacción que se contenía en el proyecto remitido a las Cortes que literalmente decía:

“Art 61...

3. Los ingresos correspondientes a declaraciones (... (1) ...), declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, (... (2) ...) sufrirán un recargo del 20 por 100 (... (3) ...) con exclusión de las sanciones que, en otro

²⁷ La regulación del recargo ha pasado del párrafo 2º del Art. 61 en el que tradicionalmente se encontraba situado, al párrafo 3º en el que se regula a partir de la Ley 25/1995 de 20 de julio.

²⁸ Un estudio más detenido de la evolución parlamentaria de este precepto en “La Reforma de la Ley General tributaria” de Peña Alonso J.L. y Corcuera Torres, A. Ed Mc Graw Hill, 1995. Págs 40 y ss.

²⁹ En la Exposición de motivos que acompaña a la Ley, se ha introducido una variación respecto de esta redacción inicial que exactamente, en donde situamos esta nota, ha insertado la frase:

“para contribuir a una mejor aceptación social del sistema tributario que permita incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias”

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

caso, hubieran podido exigirse. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los seis meses (... (4) ...) siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 10 por 100 (... (5) ...) con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley.³⁰

B. POSICION DE LA NUEVA REDACCION EN EL SISTEMA DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA NUEVA LEY

Al solo efecto de conectar la modificación producida en el art 61 con el conjunto de las restantes modificaciones con las que pudiera tener un engarce aplicativo o interpretativo, advertiremos la presencia de estos otros preceptos cuyos contenidos se entrelazan de manera importante y que pueden ser coadyuvantes para alcanzar una imagen global sobre la naturaleza y funciones que se asignan al recargo por el cumplimiento voluntario e intempestivo de las declaraciones e ingresos a que después nos referiremos.

1) El artículo 58.2º b)

Desde la lectura de este precepto ya se nos advierte de la existencia de estos recargos y de su consideración como parte de la deuda, enunciándolo como un componente diverso de las sanciones y del interés de demora.

La Ley renuncia además a calificarlo como "recargo de prórroga" que es la forma en la que venía haciéndolo en sus versiones anteriores.

La nueva redacción del precepto dice:

Artículo 58.

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota a que se refiere el artículo 55 de esta Ley, por los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta.

2. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

b) Los recargos previstos en el apartado 3 del artículo 61 de esta Ley.

³⁰ Las variaciones principales respecto del texto final son estas:

- (1) Se modificó esta mención por la referencia a los ingresos provenientes de las mismas.
- (2) En la tramitación parlamentaria se excluyeron también expresamente los intereses de demora.
- (3) Diferentes propuestas de elevación o de reducción.
- (4) También resultó modificado con varias enmiendas.
- (5) También alterado por enmienda.

ESTUDIOS

c) El interés de demora, que será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

d) El recargo de apremio, y

e) Las sanciones pecuniarias.

Aunque esta modificación aparentemente carece de interés, sin embargo no está exenta de él absolutamente pues hay que ponerla en conexión con el razonamiento antes expuesto que suscitaba dudas sobre la naturaleza de este recargo indicando en unos casos que debería calificarse como recargo de prórroga y, en otros casos, rechazando su calificación como interés de demora con carácter mínimo dado que la definición del interés de demora realizada en este precepto era divergente de la que se desprendía del contenido del recargo regulado en el artículo 61 de la LGT.

La redacción que se le confiere ahora en la Ley 25/1995 es evidentemente absolutamente neutral a este efecto salvo en lo que se refiere a distinguirlo del interés de demora y de las sanciones.

En ello encontrarán los comentaristas de la Sentencia del Tribunal Constitucional un buen argumento para atribuir a este instituto una función y una naturaleza propias y diferenciada de los restantes componentes de la deuda, especialmente si son fuertemente seguidores de las posiciones nominalistas y poco propensos a encontrar las raíces de los problemas a través de las leyes y del Derecho.

2.- El contexto de la reforma de las disposiciones sancionadoras.

Como hemos expuesto anteriormente, el recargo del art. 61 de la LGT comparte con las infracciones y sanciones tributarias el presupuesto de hecho en el sentido de que ambos son conductas típicas y también ilícitas, pues la concurrencia con los preceptos que establecen la sanción grave que podemos denominar base –"dejar de ingresar"– y con determinadas infracciones simples³¹ debe ser objeto de examen, aunque tampoco excluyamos una breve referencia a la posible compatibilidad del recargo con la aplicación del delito fiscal.

Comenzaremos por una breve referencia a este último tema en la medida en que los principios inspiradores del derecho sancionador deben ser tomados en consideración para la aplicación e interpretación de las infracciones tributarias típicas. Pero antes de entrar en el tema hemos de anotar la importancia del mismo en orden a cualquier posible planteamiento en el futuro de una cuestión de constitucionalidad contra la versión actual que nos ocupa ahora, por

³¹ Ha sido ya reiteradamente puesto de manifiesto por la doctrina que se ha ocupado del tema que el presupuesto de hecho de este recargo, en cuanto se refiere a la falta de presentación de las declaraciones que habrán de ser objeto de liquidación administrativa y posterior ingreso, y que son un tipo de infracción tributaria, ha de conectarse exclusivamente con el de las simples infracciones reguladas en el art 78 de la LGT, pues respecto de la infracción tributaria grave que se incorpora y que se refiere a la falta de presentación en plazo de las declaraciones o documentos que han de ser liquidados (art. 79 b) es conocido que uno de los componentes del tipo legal consiste en que esta conducta se produzca "previo requerimiento de la Administración tributaria", con lo que se excluye de forma inmediata su posible concurrencia con el recargo examinado.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

considerar que la nueva regulación permite entender que determinados aspectos de la misma determinan un "salto" en la naturaleza jurídica del recargo, como anotaremos posteriormente.

Tendríamos que entrar en su consideración como posible sanción establecida en respuesta a una infracción o ilícito.

Para este supuesto y en primer término es preciso que identifiquemos con toda claridad cuál es el bien jurídico que tutelamos y nuestro propósito para comprobar:

b1) que el legislador no ha incurrido en un "bis in idem" y que por ello su incompatibilidad con las sanciones restantes es plena y total y ello con independencia de la declaración legal sobre este aspecto;

b2) que su estructura interna está correctamente armonizada con lo que debe ser el establecimiento de una infracción y su correspondiente sanción en el orden tributario;

b3) que la regulación del procedimiento aplicativo está debidamente configurada con las suficientes garantías como para satisfacer en este aspecto las exigencias de los principios inspiradores del derecho sancionador.

Pasemos a examinarlos detenidamente y por separado:

b1) La configuración en el marco de las infracciones y sanciones tributarias establecidas en la nueva Ley y en las reformas del Código penal.

Acabamos de recordar que es necesario evitar la duplicidad de sanciones por una misma conducta pues así resulta del mandato constitucional según la interpretación del Tribunal Constitucional desde su Sentencia 2/1981 de 30 de enero en la que textualmente dispuso la aplicación del "... principio general del Derecho conocido como non bis in idem supone.(...) que no recaiga duplicidad de sanciones –administrativa y penal– en los casos en los que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración que justifique el ejercicio del ius puniendi por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración."

Esta doctrina constitucional nos lleva a realizar una sucinta indagación por el Código penal y posteriormente por el conjunto de las infracciones tributarias, para confrontarlas con la existencia de un recargo legislativamente configurado como el establecido en el actual art. 61.3 de la LGT.

A modo de resumen indicaremos que el cumplimiento fuera de plazo de las obligaciones tributarias en el Código penal vigente ha sido objeto de una directa preocupación, dado que produce una situación a la que ha denominado "regularización voluntaria de la situación tributaria".

Pues bien, esta regularización voluntaria ha sido contemplada técnicamente con diferentes resultados pues se la ha considerado, anteriormente, como un arrepentimiento espontáneo y por tanto causa de no-punibilidad en la órbita penal o bien como criterio de regulación de las sanciones.

En el momento actual contamos con una referencia expresa al art. 61.2 (ahora 61.3) de la LGT en la exposición de motivos de la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio por la que se modi-

ESTUDIOS

fican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Dice así el nuevo texto:

“... resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el art. 61.2 de la LGT, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea (...) Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes.”

Pero además de esta conexión, en cada una de las figuras tributarias se hace mención expresa de aquella idea. Así ocurre en el párrafo § 3º de los arts 349 y 349 bis y en el § 4º del art 350.

En todos ellos se considera este arrepentimiento espontáneo o voluntario como generador de un supuesto de “exención de responsabilidad penal”

Es sabido que en este caso el legislador parece haber dado un tratamiento de exclusión de culpabilidad, por lo que diferiría de su consideración, con carácter general, de constituirse como un criterio de graduación de sanciones o de una circunstancia de no punibilidad.

Para finalizar con el examen de este material podemos concluir las siguientes afirmaciones.

.- Los redactores del CP fueron conscientes de la necesidad de trazar un puente coordinado en este extremo concreto en el tratamiento de estas conductas, tanto en el orden penal como en el orden tributario. Hecho importante por la circunstancia de ser además dos proyectos de Ley que fueron debatidos simultáneamente.

.- El arrepentimiento espontáneo tiene un trato diferente en el actual delito fiscal al del resto de su consideración en los demás tipos penales.

.- Este trato diferente consiste en su consideración como causa de exclusión de responsabilidad, es decir, a incluirse entre las llamadas “circunstancias absolutorias de responsabilidad”³²

Por consiguiente, y en principio, entiendo que el cumplimiento voluntario fuera de plazo de las obligaciones tributarias opera en el ámbito penal excluyendo al sujeto infractor de responsabilidad penal por cuanto de apreciarse este ingrediente en la conducta del inculpaado se excluiría el dolo y con él también se excluiría el concepto de delito fiscal.

Quizá para perfilar esta idea todavía fuese conveniente aproximarnos a la determinación precisa de lo que debe entenderse por cumplimiento “voluntario”.

A este efecto recordemos que en el art 349, 349 bis, etc. la voluntariedad en el cumpli-

³² Sobre este tema hemos podido consultar la Tesis doctoral de Sánchez Ayuso, Isabel que, leída en la Universidad Pontificia de Comillas en la Facultad de Derecho en 1994, obtuvo la máxima calificación y de cuya cercana publicación, una vez actualizada, tenemos noticia directa.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

miento de las obligaciones fiscales la aprecian mediante un sistema bastante objetivo de comprobación pues advierten que deberá producirse

“(...) antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización o en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o cuando el Ministerio Público o el Juez Instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.”

De esta suerte el Código penal cubre un espectro más amplio de posibilidades que el concepto de “requerimiento previo” a que se refiere el art.61.3º de la LGT.

Con este fundamento podemos afirmar con cierta precisión cuál es el terreno de delimitación entre estos recargos y la figura del delito fiscal, pues los presupuestos de hecho del nacimiento de recargo (pago voluntario fuera del plazo reglamentario) configuran el presupuesto de eficacia de una circunstancia excluyente de responsabilidad penal.

En otro orden de consideraciones, y poniendo en conexión las infracciones tributarias y el recargo del art. 61. 3º LGT, además de cuanto hemos ya indicado y que será de plena aplicación a las simples infracciones, podemos concluir que en el caso de los recargos mencionados en este precepto, su incompatibilidad con las sanciones tributarias graves también sería absoluta.

En todo caso porque, de aceptarse la naturaleza sancionadora del recargo en virtud de nuevas consideraciones que pudieran surgir, también sería susceptible de invocarse el mencionado principio de “non bis in idem”.

Y además porque así se desprende de la misma literalidad de la Ley General Tributaria en cuyo art. 79 § a) se hace la correspondiente salvedad expresa cuando define la infracción como:

“a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.”

Y respecto de los ingresos correspondientes a las declaraciones fuera de plazo a fin de que la Administración practique la oportuna liquidación, el art 79 b) LGT exige, para la comisión de la infracción, la existencia de un requerimiento previo.

Dice así el precepto en cuestión y por ello no concurre con el supuesto del recargo analizado:

“b) 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 exigen por el procedimiento de autoliquidación.”

De este modo resulta que bien por la aplicación de principios del Derecho, bien por la aplicación de la más estricta literalidad, tanto del art. 61 como del art. 79 LGT, la incompatibilidad entre el recargo y las sanciones parece que deberá entenderse de inexcusable apreciación en cualquier circunstancia.

ESTUDIOS

b2) La estructura interna de los recargos y su correcta armonización con lo que debe ser el establecimiento de una prestación pecuniaria de funciones semejantes a los de una sanción sea civil o sea tributaria.

La segunda cuestión que nos hemos de plantear es el examen de la estructura y tratamiento legal adecuado a los principios que en esta vertiente requiere el Derecho.

Para ello se debe exigir el cumplimiento con un conjunto de buenas técnicas y principios que a nuestro parecer pudieran ser, entre otros los siguientes:

.- Que se tipifique clara y correctamente la conducta

Es decir concretado el bien jurídico protegido, lo que se protege no es el “dejar de ingresar” que constituye el núcleo de ciertas infracciones graves sino el hecho de no hacerlo en los plazos reglamentarios y/o acompañando el ingreso a la autoliquidación o liquidación-declaración cuando ésta no sea de contraído previo. Su tipificación debe diferenciar claramente esta conducta de toda otra que pueda conllevar prestaciones económicas adicionales respecto de la cuota, pues a mi entender por acumulación de recargos, recargos e intereses o recargos y sanciones se puede atentar también a la más elemental transparencia respecto a la totalidad de las consecuencias que acarrearán determinadas conductas.

Quizá esta idea no pueda constituir un reproche de inconstitucionalidad pero siempre encerrará una imagen de falta de técnica legislativa y un deterioro del principio de seguridad jurídica y del artículo 31.3 de la Constitución.

.- Que se le confiera al hecho del cumplimiento espontáneo, aunque fuera de plazo, una incidencia sobre la culpabilidad que permita que cuando tal pago sea consecuencia de una de las llamadas excusas absolutorias -fuerza mayor, etc.- sea procedente también la anulación del concepto mismo de conducta acreedora de un reproche.

A estos efectos recordemos que en la nueva redacción de la Ley General Tributaria se contemplan estos principios si bien en relación con las sanciones³³, lo que no debe excluir que puedan ser, en su caso, de aplicación a este recargo, pues de otro modo, lo que habremos realizado con su establecimiento, no irá más allá, sea cual sea su denominación, que la una sanción de carácter automático y sin exigencia de elemento culpable alguno, con el único ingrediente de ser de “cuantía rebajada” para evitar una reacción eliminatoria por parte de la jurisdicción constitucional.

³³ Dice así el art en el art 77.

4. Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se (adoptó) tomó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes (tributarias) tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

b3) Que su aplicación está debidamente configurada con las suficientes garantías como para satisfacer en este aspecto las exigencias de los principios inspiradores del derecho común en materia de procedimientos administrativos y tributarios.

En este punto sólo nos remitimos a la necesidad de no abandonar en su aplicación los principios del procedimiento en cuanto a la necesidad de prueba, a la audiencia al interesado, etc.

El examen de esta cuestión no puede ser abordado en toda su complejidad en este momento, pero sí evidenciar que la necesidad de consideración del recargo como parte de la deuda, no tiene porqué sobre-entender que a todos los efectos puede y debe seguir la misma regulación que la de la cuota que le sirve de fundamento para su cuantificación.

Pero este es un tema en el que nuestro Derecho, más bien nuestra doctrina, no ha realizado todavía una indagación lo suficientemente profunda como para plantear ahora por nuestra parte y quizá en términos inadecuados el tema que nos conformamos exclusivamente con apuntar en este momento³⁴.

3).- El recargo del artículo 61 en conexión con los que procedan en el periodo ejecutivo. Artículos 126 y 127 tras la reforma de la LGT.

Como acabamos de comprobar tanto en conexión el art. 58 de la Ley, como con las normas penales y sancionadoras tributarias, es posible atender al anclaje y posición relativa del nuevo recargo. Nos resta ahora examinar su entramado con la nueva regulación de los recargos procedentes en el periodo ejecutivo.

Para ello hemos de advertir que el legislador, en su pretensión iniciada ya en la década anterior a esta reforma, ha tratado de reestructurar los procedimientos tributarios, de forma que entre el procedimiento de liquidación y el de recaudación no existiera una especie de profunda división y separación.

Uno de los momentos históricos fundamentales en esta evolución lo fue la publicación del vigente Reglamento General de Recaudación que pretendía unificar el paso del procedimiento de liquidación al de ejecución sin solución de continuidad, sin alteración de las facultades administrativas que acompañaban la gestión tributaria, etc.

La causa parece residir en la circunstancia de que los tributos que se gestionan mediante el sistema de autoliquidación o declaración liquidación resultaban favorecidos de cara al sis-

³⁴ Hoy es unánime la doctrina más especializada en apuntar que las sanciones no pueden ser exigibles en los mismos términos que las cuotas tributarias sobre las que se cuantifican en forma de porcentajes y con las que se integran en una misma deuda. Su naturaleza jurídica exige en ciertos casos un tratamiento diferenciado y un procedimiento de comprobación y exacción también diverso del estrictamente tributario. Por todos nos conformamos con citar dos trabajos recientes: "La suspensión en el caso específico de la imposición de sanciones tributarias" de M.D. Torregrosa Carné, en la obra "La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías" Marcial Pons 1994. Coordinador M. Pont Mestre y el trabajo de E. Eserverri Martínez, "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario" en la Rev. Técnica Tributaria nº 28. 1995.

Es posible que más adelante nos hayamos de plantear la misma cuestión sobre aquellos otros ingredientes de la deuda que responden a una naturaleza jurídica no-tributaria.

ESTUDIOS

tema de la procedencia del recargo y vía de apremio respecto de aquellos otros cuya deuda exigía un acto administrativo declarativo del crédito tributario y de su cuantía, debidamente notificado, y conteniendo una declaración referida al requerimiento de un pago.

Pues bien, la reforma de la la LGT que estudiamos ha de significar el cierre en este proceso evolutivo lleno de tropiezos con la doctrina, con la lógica jurídica y contra lo que ha tratado de ser la jurisprudencia de los tribunales, pues también éstos han tratado de salvar siempre la necesidad del requerimiento de pago para que se abriese la vía de apremio y se devengase y fuese exigible el recargo del mismo nombre.

Estamos por consiguiente ante dos recargos que son exigibles una vez transcurridos los plazos reglamentarios para la realización del pago, respecto de los cuales y, hasta el momento actual, la línea divisoria podía ser perfectamente la presencia de la providencia de apremio como título-requerimiento perfectamente identificado en su contenido, alcance, impugnabilidad, etc.

Sin embargo el deseo del legislador de equiparar, a efectos de ejecución en vía de apremio, las deudas determinadas administrativamente y acompañadas de un acto formalmente notificado declarativo de la exigibilidad de la deuda, con aquellas otras que determinadas por la técnica de las autoliquidaciones y declaraciones-liquidaciones de los particulares no podían ser objeto de ejecución administrativa³⁵, ha llevado a establecer dos preceptos cuyo contenido pasamos a recordar.

El primero a considerar es el art. 126 de la LGT que afirma:

“1. La recaudación de los tributos se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo.

2. El pago voluntario se realizará en la forma y con los efectos previstos en el artículo 61 de esta Ley.

3. El período ejecutivo se inicia:

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

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

Y sobre la iniciación del período ejecutivo y los correspondientes recargos que nacerán a causa de éste y de la posterior apertura de la vía de apremio el artículo 127 establece que:

³⁵ Obsérvese que no decimos que no pudiesen ser ejecutadas sino simplemente que no podían ser objeto de autotutela administrativa por no darse ningún supuesto para que se hiciese operativa la presunción de legalidad, pues no podía la Administración iniciar por su cuenta un procedimiento ejecutivo sobre aquel fundamento ni, a nuestro juicio, dictar una liquidación sin contener algún tipo de aceptación sobre el contenido de la declaración realizada por el particular.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

"1. El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.

2. Iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas a que se refiere el artículo 126.3, por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago..."

La complejidad de conectar este precepto con el artículo 61 y con la procedencia o no de las sanciones y de los intereses de demora no es fácil de trazar.

Nuestra tarea se limita en el momento actual a la confrontación de los recargos y por ello nos ahorramos un trabajo bastante más completo y complejo.

A modo de resumen enunciaríamos unas conclusiones que son las siguientes:

.- Los ingresos que acompañen a las autoliquidaciones, declaraciones-liquidaciones (sin requerimiento y fuera de plazo) o sean consecuencia de liquidaciones administrativas (presentadas fuera de plazo y sin requerimiento) si bien el ingreso ha de realizarse en el plazo otorgado por la administración en la liquidación, darán lugar a los preceptivos recargos del 5, 10 o 15% respectivamente y no será exigible ninguno de los recargos previstos para el período ejecutivo (más puntualmente nos referimos al 10% regulado en art. 127.1º párrafo segundo), dado que aquellos recargos o porcentajes anteriores reciben el calificativo de "únicos".

.- Transcurridos doce meses desde el agotamiento de los plazos para el ingreso procederá, en igualdad de las condiciones anteriormente señaladas, el recargo del 20 % del art. 61. 3º (y también se devengarán los intereses de demora).

.- Sólo cuando se den los supuestos para la iniciación del período ejecutivo es cuando se puede entender que proceden los recargos del art. 127 y se suscita la compatibilidad con el recargo del 20% establecido en el art. 61.3º dado que en este caso la Ley no lo califica de recargo "único".

Como es conocido, el criterio apuntado por la Administración, y fundado en el art 61.3º párrafo segundo, es el de entender la compatibilidad de ambos recargos³⁶.

d).- Una advertencia final en relación con el artículo 64 y ss. de la LGT. La renuncia a la prescripción ganada.

Aunque fuera del contexto de la reforma de 1995, pues el artículo 64 de la LGT no ha sido modificado, nos interesa recordar que uno de los efectos que se producen mediante la realización de los ingresos o declaraciones realizados fuera de plazo es la consiguiente interrup-

³⁶ Nos referimos concretamente a la Instrucción 7/1995 de 28 de julio de la DGAEAT.

ESTUDIOS

ción de la prescripción que había empezado a computarse desde el fin del periodo señalado para la declaración o el ingreso.

Se trata de actos del deudor que rompen el silencio de la relación jurídica.

Sin embargo, una cuestión debe ser, someramente abordada, que se refiere al hecho de que estas actuaciones del particular puedan entenderse como una renuncia a la prescripción ganada cuando se hubiesen efectuado en plazos muy dilatados en el tiempo.

En estos supuestos y siguiendo la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (10-III-95), en la que se corrigen otros equivocados pronunciamientos, no puede entenderse que se haya renunciado a la prescripción ganada.

IV. EXAMEN DE LA ESTRUCTURA INTERNA

Cuando en la ciencia del Derecho Tributario hacemos mención a un instituto y lo calificamos de "recargo" es evidente que nos estamos refiriendo a una prestación de carácter patrimonial en favor de un ente público pero cuya existencia está subordinada a la existencia de otra principal respecto de la que debe o puede guardar una conexión interna más compleja.

Lo normal es que esta dependencia se produzca bien y en tanto que la existencia de la primera prestación –normalmente un impuesto– constituye el presupuesto base para el nacimiento del recargo, aunque no sea sólo y exclusivamente la mera existencia del mismo el presupuesto para el nacimiento del recargo.

A esta conexión se suele añadir el hecho de que alguno de los elementos del tributo o impuesto que configuran una parte del presupuesto base se le confía además la función de servir como uno de los elementos de cuantificación del débito que corresponderá en concepto de recargo.

Finalmente, y como línea divisoria entre las diferentes clases de recargos, es evidente que los fines y las funciones –que ya hemos examinado– serán quienes los distinguen en sus diferentes naturalezas; recargos de carácter tributario, recargos de apremio y recargos como el que estamos estudiando respecto del cual, en una de sus versiones positivas, el Tribunal Constitucional le ha conferido el carácter de "resarcitorio".

Al tenor de esta reflexión podemos muy brevemente entender las cuestiones que a continuación vamos a tratar, y cuyo contenido sustancial no puede sino estar contenido en una norma de rango legislativo.

A. AMBITO DE APLICACION O PRESUPUESTO DE HECHO DETERMINANTE DEL RECARGO

No es necesario actualmente y tras los debates que se han realizado respecto de otras redacciones de la Ley concluir que se trata de tres supuestos los que pueden dar lugar a la procedencia del recargo:

- .- las autoliquidaciones,

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

- .- declaraciones-liquidaciones
- .- y meras declaraciones.

En concreto y para no entrar en una polémica en la que no hemos encontrado ninguna eficacia ni trascendencia que la justifique, creemos conveniente recordar el deslinde de varios conceptos pues el ámbito material de aplicación de la nueva redacción del precepto no concuerda estrictamente con su antecedente.

Distinguiremos por consiguiente ahora entre:

* El deber de declarar. Entendiendo que la declaración no es idéntica a cualquier otro deber de información pues la declaración a que nos referimos va directamente encaminada a que el sujeto pasivo informe a la Administración de un hecho imponible en concreto con la finalidad de que ésta sea quien proceda a la determinación de la cuota y en su caso de la deuda.

** El deber de autoliquidar. Este deber puede ser autónomo o conjunto con el de declarar.

En realidad hasta el momento actual la doctrina ha llamado autoliquidación al acto del particular que determinaba la deuda tributaria existente a su propio cargo, pudiendo ir esta autoliquidación acompañada de la declaración descrita anteriormente o bien sin necesidad de que contenga ninguna precisión diferente de aquellos elementos determinantes de una cuota a cargo de un sujeto. Es decir de los elementos de cuantificación del impuesto.

Bajo este concepto del deber de autoliquidar y realizar a un tiempo el ingreso correspondiente debemos incluir el deber de los retenedores ó la práctica de los pagos a cuenta que se realizan periódicamente en el IVA, etc..

*** El deber de presentar declaración-liquidación e ingresar a un tiempo. Este deber complejo se encuentra en la mayor parte de las modernas figuras tributarias, y se ha generalizado en nuestro sistema tributario.

No haremos ninguna mención especial pues el reconocimiento de los presupuestos tras cuya realización nace la prestación en que consiste el recargo no puede ser abordada sin descender ya a cuestiones de detalle como pudieran ser la de plantearse cuál sería la situación que se genera en el Impuesto sobre la Renta en caso de que el particular presentase su declaración-liquidación-ingreso transcurridos los plazos reglamentarios pero con anterioridad al mes de noviembre y desearse beneficiarse de pago fraccionado invocando la pretensión de no satisfacer más recargo que el correspondiente al 60% de la cuota.

O también como caso especial cuál ha de ser la posición del tercero que ingresa fuera del periodo de pago voluntario, pues el tema puede plantearse si sería admisible el ingreso de sólo la cuota o si es necesario que ingrese íntegramente la deuda.

O bien la cuestión sobre los efectos del pago o declaración voluntarios realizado por un deudor en el supuesto de una pluralidad de deudores, etc.

Toda esta casuística, y otros ejemplos más, es evidente que no pueden ser abordados sino en trabajos muy especializados o en monografías de mayor extensión.

A nuestros efectos las ideas anteriores nos son suficientes para el examen de los hechos que constituyen el presupuesto para el nacimiento de la prestación en que consiste el recargo analizado.

ESTUDIOS

Para acabar con este apartado sólo indicaremos que en relación con lo que deba entenderse por "requerimiento administrativo" no creemos que éste haya de circunscribirse al requerimiento directamente relacionado con un concreto deber de pago, así como tampoco nos parece correcto entender que cualquier acto de la Administración pueda entenderse como actuación que deja sin efectos el plazo en el que es posible realizar un pago voluntario de los contemplados en este precepto.

Según nuestro criterio, y dado que estamos en presencia de una variedad de supuestos y de procedimientos de gestión, la solución generalizada no es posible, y pensamos que en cada caso habrá de comprobarse el acto administrativo dictado si es uno de los posibles y exigibles en el procedimiento y qué efectos puede tener o si estamos ante un acto de contenido y finalidad especial, o si en último caso estamos ante un acto de contenido abstracto al que se le pretendiese dotar de una eficacia indiscriminada.

Estos últimos, al igual que sucedió con los controvertidos actos con cuya notificación la Administración pretendió interrumpir los plazos en situación de prescripción, no podrán tener los efectos que pretenden alcanzar por virtud de la aplicación del principio de congruencia del procedimiento³⁷.

B. DEVENGO Y EXIGIBILIDAD

Siendo el recargo una obligación de pago "paralela" al tributo sobre el que se establece y con un presupuesto de hecho diferente de aquél aunque conexo, es necesario precisar el momento en el que puede entenderse surgida la obligación y es exigible su cumplimiento.

A nuestro juicio en los casos en los que el devengo surge acompañando a una autoliquidación o a una declaración-liquidación no deben existir dudas de que son estos actos o actuaciones del particular los que determinan el nacimiento del recargo que al tiempo deviene en exigible. A partir de ese momento comienza también el cómputo de los plazos de prescripción para su comprobación administrativa y su exigencia por medio del procedimiento correspondiente.

En cambio pudieran suscitarse dudas respecto del recargo procedente de la presentación fuera de plazo de declaraciones que hubiesen de ser posteriormente liquidadas por la Administración.

En estos casos creemos que la solución no ofrece dudas, pues aunque se pueden distinguir tres momentos importantes: presentación de la declaración; liquidación administrativa o su notificación y realización del ingreso, sin embargo, se debe concluir que el nacimiento del recargo ocurre con la presentación intempestiva de la declaración, si bien el recargo no es exigible hasta que se liquidan por la Administración la cuota y el recargo y se notifican al deudor.

En este caso el inicio de la prescripción no resulta tan fácil de fijar pero entendemos que deben fijarse dos fases diferentes. La primera se situará en el momento del nacimiento de la obligación, es decir de la presentación extemporánea de la declaración, y prescribirá la potes-

³⁷ Principio en alguna forma recogido en el artículo 53 de la Ley de RJAP y del PAC.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

tad administrativa para liquidarlo, mientras que la facultad de recaudarlo ejecutivamente, es decir de exigirlo, no puede iniciar su prescripción hasta el comienzo del correspondiente periodo ejecutivo, pero lo que debemos estar a las determinaciones del art. 126 de la LGT antes examinado.

Como puede comprobarse el resultado de estas consideraciones no es idéntico al que resulta de lo establecido en los artículos 64 y siguientes de la Ley General Tributaria.

C. LA CUANTIA DE LOS RECARGOS Y SU DIVERSIDAD

Los instrumentos de cuantificación de los recargos son dos, el elemento base o parámetro que estará constituido por la cuota no ingresada en el plazo voluntario pero que se ingresa con carácter voluntario en este concepto, y el tipo porcentual aplicable. O, en el caso en el que éste preceda de una declaración extemporánea con posterior liquidación administrativa el parámetro será la cuota fijada por la Administración.

Para los primeros supuestos cualquier actuación administrativa posterior que conlleve una elevación de la cuota por rectificación de la autoliquidación no puede ser tenida en consideración a este efecto sino que sobre ella se girarán otros recargos, los intereses de demora que procedan y, en su caso, las sanciones.

Sin embargo, no creemos que pueda concluirse de la misma forma esta cuestión cuando el ingreso sea consecuencia de una segunda liquidación administrativa que rectifique a una anterior que tome su causa en la presentación de una declaración completa y correcta aunque presentada fuera de plazo.

En este caso de revisión entendemos que si bien la cuota sería claramente exigible, dependiendo del procedimiento en el que hubiese efectuado la revocación de la primera, creemos que no puede proceder la aplicación de ningún recargo, ni tan siquiera el del tipo porcentual aplicado en la primera ocasión. La naturaleza resarcitoria que se le asigna a la figura impide que ésta opere como una sanción automática y de plano.

El segundo de los elementos de cuantificación viene determinado por los tipos porcentuales ya examinados al examinar el precepto y que son los del 5; 10; 15 y 20% respectivamente y según que el nacimiento de esta obligación se realice dentro del primer o segundo trimestre, segundo semestre del primer año, o a partir de dicho momento, respectivamente.

El nacimiento del recargo es el momento determinante para fijar el % aplicable.

Este escalonamiento produce una muy singular diferencia de presión sobre la deuda pues los porcentajes mencionados si son examinados en su efectividad anual oscilan de este modo:

- .- primer día: 1.800% anual
- .- día 90: 20% anual
- .- día 91: 40% anual
- .- día 180: 5 % anual
- .- día 181: 30% anual

ESTUDIOS

.- día 365: 15% anual

.- día 366: 20% anual

El escalonamiento de los tipos ha sido criticado por resultar excesivo y, particularmente, por asemejarse demasiado al interés de demora en algún momento

Sin embargo su reducción cuantitativa respecto de los establecidos con anterioridad es el aspecto más aplaudido de la reforma llevada a cabo en 1995.

V. LA ENTRADA EN VIGOR Y EL REGIMEN TRANSITORIO DE LA NUEVA NORMATIVA

A. LA ENTRADA EN VIGOR

La nueva Ley establece entre sus disposiciones finales que:

“ 1. La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado y será de aplicación... a los recargos que se devenguen a partir de la misma, cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guarden relación.”

Y, posteriormente, con la intención de determinar cuál es el momento en que debemos considerar devengado el recargo se nos indica que éste coincide con el momento en el que se realicen los ingresos a que den lugar las autoliquidaciones y declaraciones-liquidaciones correspondientes, así como respecto a las liquidaciones administrativas derivadas de declaraciones que se presenten a partir de la entrada en vigor de la misma el devengo se retrotrae al momento de la presentación de la declaración.

La Ley mantiene su opción por que sea el propio sujeto pasivo quien determine el recargo que debe pagar eligiendo el momento para actuar (declarando, ingresando con autoliquidación o ingresando con declaración-liquidación). Puede ser su deseo el dar un componente de seguridad a todos los que actúan en estas circunstancias y evitar que una cierta inactividad de la Administración que demorase una liquidación pudiese alterar el tipo de recargo que correspondería aplicar, fijando siempre el establecido para el día en el que el contribuyente eligió para hacer su declaración.

B. EL REGIMEN TRANSITORIO

En el proyecto de la Ley 25/95 de 20 de julio no estaba prevista ninguna eficacia retroactiva para el nuevo régimen. De manera que se establecía:

“El régimen de recargos contemplado en la nueva normativa no será de aplicación retroactiva a los ingresos y declaraciones extemporáneas realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley”.

Sin embargo en el transcurso de los debates se introdujo esta modificación para declarar su aplicación al día en el que se publicó el proyecto en el BOCD quedando el texto definitivamente aprobado con esta redacción.

A. Cayón Galiardo

Los ingresos fuera de plazo en...

"El régimen de recargos previsto en esta Ley será de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, siempre que resulte más favorable para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación."

En principio la norma no ofrece dudas especiales en cuanto a la determinación de su alcance y contenido y señala una eficacia retroactiva a la que estamos acostumbrados en Derecho Tributario.

Por otro lado tampoco se suscitan dudas respecto del ámbito de efectos temporales.

Sin embargo una vez más la LGT ha olvidado pronunciarse sobre los aspectos procedimentales para llevar a cabo el mandato legislativo, pues la determinación de quién ha de decidir cuál es la situación más favorable es quizá el único aspecto complejo que puede suscitarse.

En principio sólo para el caso en el que corresponda a la Administración liquidar la cuota y el recargo puede existir disparidad desde un primer momento. Para ellos creemos que la Administración debería permitir que fuese el propio sujeto pasivo quien decidiese el régimen más beneficioso para el, por medio de un trámite de audiencia. En cualquier caso la decisión administrativa es impugnabile.

Para los restantes supuestos es evidente que será el sujeto quien determine el régimen al que desea acogerse y sólo en caso de ilegalidad de esta opción corresponderá a la Administración la rectificación de la actuación de los particulares.

Otras dudas que pueden suscitarse se refieren en concreto a la situación que pudiera darse en cuanto exista una pluralidad de sujetos obligados que tengan la condición de interesados, pues el tratamiento de la situación ha de ser uniforme y único para la declaración o autoliquidación de que se trate.

A nuestro entender, en principio han de regir las reglas normales de la obligación de presentación de tales actos o declaraciones ante la Administración y en su caso las de representación cuando estemos en presencia de un sujeto que requiera una actuación por este medio, entes colectivos, etc.

Teniendo en cuenta que en último extremo será el presentador del documento que conste ante la Administración el sujeto que puede manifestar el régimen a que desea someterse.

VI. LA RESOLUCION PENDIENTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Hemos hecho anteriormente suficientes indicaciones sobre el valor de la sentencia 164/1995 sobre la naturaleza jurídica de este recargo y respecto del régimen aplicable bajo la dicción de la Ley de Presupuestos para 1986.

Sin embargo no creemos que aquellos razonamientos sean sostenibles para enjuiciar los recargos en las versiones anteriores a la nueva Ley dados los fines y las cuantías tan elevadas que han llegado a conocer.

ESTUDIOS

Sobre este extremo creemos que el Tribunal Constitucional ha insertado en el pronunciamiento examinado suficientes argumentos como para reequilibrar las cosas e impedir que en el futuro el legislador pudiera resucitar verdaderas sanciones encubiertas pero faltas de toda la gama de garantías que deben presidir su establecimiento, aplicación e interpretación.

Al propio Tribunal le corresponderá, pues ya tiene suscitadas cuestiones de inconstitucionalidad sobre este mismo recargo, decidir entre el nominalismo o el examen valorativo de las realidades jurídicas más allá de las circunstancias de coyuntura que si bien son atendibles, pues pueden corresponder a medidas de política económica, no pueden legitimar la utilización de cualquier instrumento sin un mínimo de adecuación y de proporción del medio con el fin.

VII. CONCLUSIONES

No puede cerrarse este trabajo sin que se asuma una especie de compromiso muy puntualmente concreto sobre las cuestiones examinadas.

A este efecto enumeramos las nuestras y las resumimos en estos cuatro enunciados:

- .- es posible que en la actual LGT nos encontremos con dos recargos diferentes por este mismo concepto,
- .- con un anclaje imperfecto respecto de las restantes reacciones ante el incumplimiento de los plazos reglamentarios,
- .- con una insuficiente regulación de la figura del recargo dado que no en todos los casos les son aplicables los preceptos y soluciones dados para la cuota tributaria,
- .- quedando abierta su posterior residenciabilidad ante el Tribunal Constitucional no obstante el pronunciamiento contenido en la sentencia 164/1995 de 13 de noviembre.

ESTUDIOS

LAS LIQUIDACIONES PROVISIONALES DE OFICIO

(A la memoria del profesor Dr. D. Fernando Vicente-Arche Domingo)

Francisco CLAVIJO HERNANDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Laguna
Miembro de la AEDAF

I.- Introducción

La modificación que, en los últimos años, se ha producido en el procedimiento de liquidación tributaria, se puede concretar, de una manera palpable, en el protagonismo que ha adquirido la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la liquidación de los impuestos con la práctica de comunicaciones, requerimientos y actos de liquidación tributaria dirigidos a los contribuyentes¹.

A través de estas actuaciones, la Dependencia de Gestión, en unos casos, solicita del contribuyente información relativa a la autoliquidación presentada exigiendo justificación de determinados extremos de la declaración; en otros, le requiere para que presente algún justificante sobre algún dato consignado en la declaración o autoliquidación; y en otros, practica la liquidación del impuesto al entender que la autoliquidación presentada por el contribuyente adolece de determinados defectos u omisiones².

En este estudio, me voy a ocupar de estas liquidaciones que el nuevo artículo 123 de la Ley General Tributaria denomina "liquidaciones provisionales de oficio". Para ello, se va a dividir el artículo en tres partes. En la primera, se estudiará el concepto de liquidación provisional de oficio. En el segundo, se analizará la naturaleza de esta modalidad de liquidación. Y en la tercera, el régimen jurídico de las liquidaciones provisionales de oficio.

¹ Empleo el término contribuyente no en el sentido técnico jurídico que se le puede dar a esta palabra conforme al artículo 31 de la Ley General Tributaria, sino en su más amplio sentido.

² Uno de los primeros estudios que se realizaron sobre estas liquidaciones lo efectuó el profesor Cazorla Prieto en el libro Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F., CISS, Bilbao, 1988, en el que plantea con gran acierto los problemas hoy conocidos de la aplicación de la informática a la gestión del IRPF.

ESTUDIOS

II.- Concepto de liquidación provisional de oficio

Puede definirse la liquidación provisional de oficio como aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan los órganos gestores de la Administración tributaria, en cumplimiento de un poder-deber, cuando, tras la correspondiente comprobación abreviada de los datos declarados por el contribuyente en su declaración o de los datos obrantes en los archivos de Hacienda, resulte que o bien la declaración-liquidación ha sido presentada con algún defecto u omisión, o bien no se ha presentado cuando legalmente estaba obligado a ello, y consistente dicha declaración en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, que va dirigida a los sujetos pasivos a efectos de que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria, o, en el supuesto de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente.

Esta definición, parcialmente inspirada en la regulación del artículo 123 de la Ley General Tributaria, debe ser justificada examinando analíticamente las distintas partes que la compone.

a) Decimos que la liquidación de oficio es una declaración explícita, y que consiste en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, ya que constituye una decisión expresamente manifestada de la Administración Tributaria sobre la cuantía de la deuda tributaria o sobre el importe de la devolución³. Esta nota del carácter expreso del acto de liquidación de oficio es uno de los criterios que nos sirve para distinguir esta figura jurídica de otras afines (como las liquidaciones provisionales derivadas de actas previas que practica la Inspección como consecuencia de una comprobación abreviada) en las que el acto de liquidación se puede materializar con arreglo a las técnicas del silencio administrativo. Cuando esto ocurre la Inspección no se pronuncia expresamente sobre la cuantía de la obligación tributaria principal, pero de su pasividad el ordenamiento entiende producida la liquidación provisional. Por lo demás, la forma de la liquidación de oficio será la escrita, y en ella se debe hacer mención, entre otros requisitos, a los elementos esenciales de la liquidación. Frente al artículo 54 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, que solamente exige el que determinados actos sean motivados, "con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho", el nuevo artículo 124 a) de la Ley General Tributaria va más allá al exigir en los supuestos de aumento de la base imponible respecto de la declarada, que el acto de liquidación deberá notificarse al sujeto pasivo con expresión concreta de los hechos y elementos que lo motivan, entendiendo por tales elementos, según se afirma en la doctrina⁴, tanto los

³ Por razones sistemáticas, este trabajo se limita a estudiar el acto de liquidación provisional de oficio únicamente respecto de la obligación tributaria principal, ya que lo que se pretende con este estudio es incardinar el acto de liquidación provisional de oficio dentro de la estructura del procedimiento de liquidación. Sin embargo, se quiere advertir que este tipo de acto se puede dictar también con relación a la liquidación de las obligaciones a cuenta, cuando se entienda, por ejemplo, por la oficina de gestión que la declaración de retenciones (modelo 110) adolece de omisiones o defectos.

⁴ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "El acto de liquidación", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 20, pág. 666 y "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), Volumen II, IEF, Madrid, 1991,

datos de hecho como de derecho en que se fundamenta la liquidación, y que la falta de esta motivación cualificada determinará la anulabilidad del acto cuando tal defecto formal dé lugar a la indefensión del contribuyente⁵.

b) La liquidación de oficio es un acto de efectos transitorios (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de junio de 1970), ya que puede ser modificada por la Administración Tributaria, en tanto no haya caducado la potestad de comprobación, en el transcurso del procedimiento de liquidación sin necesidad de acudir a los procedimientos especiales de revisión establecidos en los artículos 153 y siguientes de la Ley General Tributaria. Este principio de libre modificabilidad del acto de liquidación de oficio tiene una importante excepción en los casos en que se recurran estas liquidaciones, ya que la Administración Tributaria al dictar el acto de liquidación definitiva debe tomar en consideración la resolución o sentencia que haya recaído sobre el acto recurrido. Como escribe el profesor Ruiz García⁶: "La Administración no puede apartarse en tal supuesto de las interpretaciones o calificaciones jurídicas contenidas en la resolución jurisdiccional, así como tampoco de las estimaciones y valoraciones fácticas". Sin embargo, sí podrá apartarse de los indicados datos cuando aparecieran nuevos elementos de hecho desconocidos al juzgarse el acto de liquidación de oficio⁷.

c) La liquidación de oficio es un acto unilateral de los órganos gestores (Dependencias de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), que son hoy los órganos que, dentro de la Administración Tributaria, tienen competencia ratione materiae para dictar este tipo de actos de liquidación. Así se desprende del artículo 34 de la Orden de 12 de agosto de 1985 que establece: "La Dependencia de Gestión Tributaria tendrá las siguientes funciones:(...) d) Las funciones de liquidación y demás de gestión tributaria no encomendadas a otras Dependencias".

d) La Administración tributaria puede practicar la liquidación de oficio atendiendo a los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos al efecto por la misma Administración, cuando entienda, tras la correspondiente comprobación abreviada, que la autoliquidación presentada adolece de omisiones o defectos. Esa es la razón por la que los órganos gestores pueden requerir al contribuyente para que justifique cualquier dato contenido en su declaración tributaria. No se exige que se refiera a las deducciones, retenciones o pagos fraccionados, como ocurría, por ejemplo, hasta la ley 18/1991, de 6 de junio, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Hoy los órganos de gestión pueden comprobar, como ha notado con acierto Magraner Moreno⁸, cualquier

pág. 1529; LEJEUNE, E. : "Comentarios al artículo 121 de la LGT", en Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, págs. 210 y ss.; RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, Cívitas, Madrid, 1987, pág. 120, y BOLLO AROCENA, M^a. C.: Análisis jurídico de la liquidación provisional, Edersa, Madrid, 1983, pág. 120.

⁵ Cfr. SANCHEZ SERRANO, L.: La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977, pág. 294

⁶ RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, cit., pág. 213

⁷ Cfr. RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, cit., pág. 213

⁸ MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance, Aranzadi, Navarra, 1995, págs. 84 a 87

ESTUDIOS

dato de la declaración (además de las deducciones, retenciones y pagos fraccionados, puede, por ejemplo, comprobar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los gastos deducibles de las rentas del capital mobiliario o inmobiliario, reducciones en la base imponible, datos de los incrementos o disminuciones de patrimonio, etc.), con la excepción de la documentación contable de los empresarios o profesionales (Libros exigidos por normas contables o tributarias, Libros auxiliares, facturas, contratos, etc.), que sólo puede ser comprobada por la Inspección de los Tributos.

e) La Administración Tributaria puede también practicar la liquidación provisional de oficio partiendo de los datos obrantes en los archivos de Hacienda si resulta, tras la correspondiente comprobación abreviada, que la autoliquidación o no ha sido presentada, o se ha presentado omitiendo algún dato que integra el hecho imponible o conteniendo algún error en la autoliquidación. Sistemáticamente, los datos o antecedentes de los archivos de Hacienda pueden ser utilizados por la Dependencia de Gestión para girar la liquidación provisional de oficio en tres supuestos⁹: el primero, cuando el contribuyente no haya presentado la declaración, y el órgano gestor tenga conocimiento por sus archivos de hechos imposables por los cuales estaba obligado a realizarla y por consiguiente a autoliquidar el impuesto; el segundo supuesto será cuando el contribuyente, habiendo presentado la declaración, haya omitido la inclusión de algún hecho del que es conocedor el órgano gestor porque se encuentra en sus archivos; y el tercero, cuando el contribuyente habiendo presentado la declaración haya declarado elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos de los que obren en los archivos de Hacienda. Como puede observarse, esta ampliación de los medios de comprobación puestos a disposición de los órganos gestores supone que las Dependencias de Gestión puedan en la práctica girar liquidaciones de oficio partiendo de la información suministrada por la Base de Datos de Informática Fiscal, sin que sea necesario en ningún caso una actuación inspectora. Tanto es así, que cualquier dato no declarado por el contribuyente en su declaración-liquidación, del que tenga conocimiento la Administración Tributaria a través del ordenador de Hacienda, puede producir una liquidación de oficio¹⁰.

f) Los órganos gestores han de girar liquidaciones de oficio cuando, con ocasión de las devoluciones, el importe de la devolución solicitado por el sujeto pasivo en la autoliquidación no coincida con el que la Administración Tributaria hubiese fijado de acuerdo con los datos declarados y los justificantes de los mismos, presentados con la declaración o requeridos por los citados órganos, o partiendo de los mismos datos obrantes en los archivos de Hacienda. En estos supuestos de devoluciones, los órganos gestores podrán también requerir al sujeto pasivo para que presenten los registros y documentos establecidos en las normas tributarias relativos a sus actividades empresariales o profesionales, al objeto de constatar si los datos declarados coinciden con los que figuren en los registros y documentos de referencia.

g) La liquidación de oficio va dirigida a los sujetos pasivos para que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria liquidada, o para que procedan al cobro del exceso ingresado

⁹ Cfr. MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión, cit., pág. 88

¹⁰ Cfr. SANTIDRIAN, J. y MORENO, F.: Los nuevos Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1991, pág. 278

anticipadamente sobre la deuda liquidada. Esta última característica de la liquidación de oficio trata de resaltar que hoy estas liquidaciones no sólo se practican "al solo efecto recaudatorio", sino también para proceder, como he escrito en otro lugar¹¹, a la consolidación de un derecho de crédito de la Hacienda Pública por el importe ingresado anticipadamente que queda imputado, y en caso de que la cuota líquida sea inferior (no equivalente) a la suma de las cantidades ingresadas a cuenta, para determinar el importe de la devolución¹².

III.- Naturaleza de la liquidación provisional de oficio

Las liquidaciones de oficio, como todos los actos de liquidación provisional que practica la Administración en los casos en que exista una incertidumbre sobre algún elemento del hecho imponible¹³, son actos resolutorios, declarativos y definitivos¹⁴.

A) Acto resolutorio

El acto de liquidación provisional de oficio es una auténtica resolución administrativa, y no un mero acto jurídico de comprobación, en cuanto dicho acto de liquidación está encaminado a que los sujetos pasivos hagan efectivo el importe de la deuda tributaria¹⁵ o, en el caso de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente sobre la deuda tributaria.

Como ocurre con todo acto de liquidación provisional, la Administración tributaria con este acto de liquidación de oficio no trata de asegurar la fe pública y la certidumbre de los elementos que integran el hecho imponible que es lo propio del acto de comprobación tributaria, sino únicamente pretende -mediante esta declaración de voluntad, de efectos transitorios, sobre el an o el quantum de la deuda tributaria- exigir del contribuyente el pago de la obligación tributaria principal, que nació de la realización del hecho imponible, o, en el caso de las devoluciones, determinar el exceso ingresado anticipadamente para que proceda a su cobro.

Por ello, la liquidación provisional de oficio constituye en esencia una manifestación de voluntad, mediante la cual la Administración tributaria, dispone, con efectos transitorios, en orden a los intereses tributarios que tiene a su cuidado, ejercitando la potestad de liquidación e incidiendo correlativamente en la situación jurídica del contribuyente.

¹¹ CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), Volumen II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1514

¹² Cfr. también BOLLO AROCENA, M.C.: "Comentarios al artículo 126 de la LGT", en Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, pág. 243

¹³ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), cit., págs 1512 y 1513.

¹⁴ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), cit., págs. 1514 a 1518.

¹⁵ Cfr. GIANNINI, A.D.: Istituzioni di Diritto Tributario, 9ª ed., Giuffrè, Milano, 1965, pág. 191.

ESTUDIOS

B) Acto declarativo

Una segunda nota que define la naturaleza del acto de liquidación provisional de oficio, en relación con su efecto jurídico respecto de la obligación tributaria principal, es que se trata de un acto declarativo y no constitutivo. Con ello trato, una vez más, de insistir en que a través de este acto de liquidación provisional, la Administración tributaria se limita a declarar el importe de la deuda tributaria que ya ha nacido antes, por la realización del hecho imponible. La obligación tributaria nace, en nuestro ordenamiento jurídico, de la realización del hecho imponible, y la Administración cuando dicta este acto de liquidación de oficio, solamente se limita a reconocer y declarar la existencia de la obligación tributaria principal y a fijar, es decir, a liquidar, con efectos transitorios, su cuantía, sin que tal declaración tenga incidencia alguna respecto del nacimiento de la obligación tributaria principal¹⁶.

C) Acto definitivo

La liquidación provisional de oficio es, desde una perspectiva procedimental, un acto definitivo, en la medida en que este acto aparece dotado, en el procedimiento de liquidación, de una autonomía funcional¹⁷.

Como ha escrito el profesor Palao Taboada¹⁸, un acto provisional se dicta para anticipar algunos de los efectos propios del acto definitivo. En el caso de la liquidación provisional de oficio, el de producir algunos de los efectos del acto de liquidación definitiva como es, por ejemplo, el exigir un ingreso a cuenta de la deuda definitiva que se pueda determinar por la Dependencia de Inspección en el acto de liquidación definitiva.

No existe, por ello, desde esta perspectiva, una diferencia sustancial entre este acto de liquidación provisional de oficio y el acto de liquidación definitiva. Ambos son actos definitivos, ya que los dos actos aparecen dotados, en sí y por sí, de una autonomía funcional en el procedimiento de liquidación¹⁹. Y, por consiguiente, existe entre ellos una igualdad en cuanto a los efectos jurídicos fundamentales: a) Los artículos 61 y 126 de la Ley General Tributaria y 20 del Reglamento General de Recaudación no establecen ninguna diferencia entre los actos de liqui-

¹⁶ Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: "El nacimiento de la obligación tributaria", en Hacienda y Derecho, Tomo IV, I.E.P., Madrid, 1966, págs. 5-253.

¹⁷ Cfr. RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, Cívitas, Madrid, 1987, pág. 195.

¹⁸ PALAO, C.: "Declaración de incompetencia de los Jurados", en Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº3, pág. 649 (nota 16).

¹⁹ En la doctrina del Derecho Tributario suele advertirse, siguiendo a Sandulli (Il procedimento amministrativo, Giuffrè, Milano, 1959, págs. 55-59), que el criterio diferenciador de los actos de trámite o preparatorios respecto de los definitivos radica en que los primeros adquieren existencia en estricta e inmediata función del acto final del procedimiento en que se encuentran, y por consiguiente, no aparecen dotados de una autonomía funcional en el procedimiento de liquidación. En cambio, los actos definitivos son aquellos que aparecen dotados en el procedimiento de liquidación de una autonomía funcional, al ser actos susceptibles, por su función misma, de incidir en situaciones protegidas por el Derecho. Cfr. PALAO, C.: "Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el derecho español", Estudio Preliminar a su traducción al Volumen III de los Principios de Derecho Tributario, E.D.F., Madrid, 1974; RUIZ GARCIA, J.R.: La liquidación en el ordenamiento tributario, cit., pág. 195; y CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "La liquidación: liquidaciones provisionales y definitivas", en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sáinz de Bujanda), cit., pág. 1517.

dación provisional y los de liquidación definitiva en cuanto al efecto de exigibilidad de la obligación tributaria principal, por lo que ambos producen tal efecto²⁰; y b) El artículo 42 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, equipara también expresamente las liquidaciones provisionales a las definitivas como susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa.

IV.- El régimen jurídico de las liquidaciones provisionales de oficio

Examinados el concepto y la naturaleza de la liquidación provisional de oficio, es hora ya de abordar el estudio de su régimen jurídico. En el mismo deben distinguirse dos cuestiones: la titularidad de la potestad de liquidar provisionalmente de oficio (A), y los trámites que han de seguirse por el órgano gestor para dictar el acto de liquidación de oficio (B).

A) La titularidad de la potestad de liquidación provisional de oficio

La titularidad de la potestad de liquidar provisionalmente de oficio corresponde, según el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria, a la Administración tributaria, y dentro de ella, según dispone el artículo 34 de la Orden de 12 de agosto de 1985, a la Dependencia de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que es el órgano que, como hemos dicho, tiene atribuida, dentro de la organización territorial de la Administración tributaria, la competencia para dictar el acto de liquidación provisional de oficio²¹.

Esta tesis de que la potestad de liquidación provisional de oficio corresponde a la Dependencia de Gestión supone excluir dos hipótesis que plantea el artículo 123.1 de la Ley General Tributaria, que no por obvias no requieren de alguna precisión. En primer lugar, que esta competencia no la tienen atribuidas todos los órganos que integran la Administración tributaria, sino sólo las oficinas gestoras. Y en segundo lugar, que esta potestad de liquidación de oficio no está tampoco asignada a la Dependencia de Inspección, aunque el término amplio del artículo 123 de la Ley General Tributaria permita incluir dentro del mismo tanto a los órganos de Gestión como a los de Inspección.

En efecto, el tenor literal del artículo 123.1 de la Ley General Tributaria habla de Administración tributaria, que es un término que, en principio, puede incluir tanto a uno como otro órgano²². Sin embargo, esta expresión debe, en mi opinión, interpretarse en el marco de la estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (artículo 103 de la ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991; Orden de 26 de diciembre de 1991, por la que se estructura la Agencia Estatal de Administración Tributaria; Orden de 12 de

²⁰ Cfr. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: "La exigibilidad de los tributos", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 30, págs. 219 y ss.

²¹ Cfr. PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario, 5ª ed., Civitas, Madrid, 1995, pág. 214

²² Cfr. SANTAMARIA ADEMA, J.M.: "Consideraciones en torno a la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria", en Revista de Estudios Financieros, nº 151, pág. 86

ESTUDIOS

agosto de 1985, por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública; Orden de 2 de junio de 1994, por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y Resolución de 16 de diciembre de 1994, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la organización parcial de determinados órganos centrales y territoriales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria), y entenderse únicamente referida a los órganos gestores que son los que, dentro de la Administración periférica, tienen atribuidas genéricamente las funciones de liquidación y demás de gestión tributaria, pues la de los órganos inspectores se limita a la práctica de las liquidaciones cuando se deriven de sus actuaciones de comprobación inquisitiva e investigación tributarias.

Por tanto, podemos concluir que la Dependencia de Gestión es el órgano competente dentro de la Administración tributaria para dictar las liquidaciones provisionales de oficio²³.

B) Los trámites que han de seguirse por el órgano gestor para dictar el acto de liquidación de oficio

La Ley General Tributaria no diseña en el artículo 123 un procedimiento en sentido estricto para dictar el acto de liquidación provisional de oficio: es decir, una pluralidad de actos característicamente coordinados de modo que cada uno de ellos es presupuesto de admisibilidad de los siguientes y condición de eficacia de los anteriores²⁴. Lo que este artículo hace es señalar una serie de trámites dentro de la segunda fase del procedimiento de liquidación tributaria²⁵, que han de seguirse por el órgano gestor para dictar el acto de liquidación. Por ello, más que de procedimiento de liquidación provisional de oficio, se debe hablar de distintos tipos de actuaciones dentro de la fase de liquidación provisional del procedimiento de liquidación tributaria, que pueden ser clasificadas en tres grupos: actividades de comprobación abreviada (a), audiencia de los interesados (b), y el acto de liquidación provisional de oficio (c).

a.- Actuaciones de comprobación abreviada de los órganos gestores

La generalización y masificación de los deberes tributarios ha traído consigo no solo, como hemos dicho, un protagonismo de la Dependencia de Gestión en los procedimientos tributarios, sino una ampliación también de sus competencias administrativas en la gestión de los tributos respecto de las que tradicionalmente tenía asignadas. La atribución de las funciones de comprobación abreviada a la Dependencia de Gestión por el artículo 123 de la Ley General Tributaria viene a ser, como se ha destacado por una autorizada doctrina²⁶, el con-

²³ Esta tesis la ha confirmado recientemente el artículo 144 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre de 1995), que establece: "Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos".

²⁴ Cfr. GUASP, J.: Derecho Procesal Civil, Tomo. I, 3ª ed. (reimpresión), I.E.P., Madrid, 1977, pág. 296

²⁵ Cfr. CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "Notas sobre el procedimiento de liquidación en el Derecho Tributario Español", en Estudios de Derecho Tributario (en memoria de María del Carmen Bollo Arocena), Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, págs. 129 y ss, esp. págs. 143 y 144

²⁶ Cfr. MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 84 a 96, y MARTIN QUERALT, J.: en la obra colectiva Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, de los profesores Ferreiro, Clavijo, Martín Queralt, Pérez Royo y Tejerizo, 11ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 190.

trapunto de la atribución de las funciones liquidadoras a la Inspección²⁷. Tanto es así que en el actual procedimiento de liquidación se ha entrecruzado la tradicional división de funciones de los órganos administrativos (que, como es sabido, consistía en que las oficinas gestoras liquidaban y los órganos de la Inspección comprobaban), ya que hoy día ni la oficina gestora se limita a liquidar, ni la Inspección se limita a comprobar, sino que en la aplicación de los tributos, comprueban y liquidan tanto uno como otro órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Así, el artículo 123.2 de la Ley General Tributaria regula la comprobación abreviada como una actuación administrativa al servicio de la liquidación de oficio, configurando esta actuación de las oficinas gestoras dentro de los dos límites siguientes: por una parte, se exige que se realicen sólo aquellas actuaciones de comprobación que sean necesarias para poder efectuar la liquidación que proceda; y por otra, en ningún caso la comprobación abreviada puede alcanzar al examen de la documentación contable de las actividades empresariales o profesionales de los sujetos pasivos²⁸. Por ello, se puede afirmar que la comprobación abreviada constituye un supuesto de parcialidad comprobadora en donde el órgano gestor se limita únicamente a constatar datos, sin entrar a comprobarlos. De ahí que este tipo de actuaciones de comprobación abreviada suela, en la práctica, materializarse en controles masivos de contribuyentes, con un apoyo en los datos suministrados por la Base de Datos de Informática Fiscal, que es lo que ha determinado, por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una potenciación de las denominadas "liquidaciones paralelas"²⁹ y con ello un destacado protagonismo de los órganos de gestión en el procedimiento de liquidación de dicho Impuesto³⁰.

El carácter parcial de las comprobaciones abreviadas que realizan los órganos gestores explica plenamente la naturaleza provisional de estas liquidaciones de oficio, ya que, por su propia naturaleza, las actuaciones comprobadoras -al limitarse a una mera constatación de datos- no eliminan la incertidumbre de la Administración sobre los hechos y elementos que conforman el hecho imponible.

Se debe, por último, destacar que la reserva que hace el artículo 123 de la Ley General Tributaria, a la Inspección, de la comprobación de la contabilidad, no impide que se pueda uti-

²⁷ Cfr. ALBIÑANA, C.: "La Inspección de los tributos: una evolución significativa", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 4, págs. 76 y ss; CERVERA, F.: La inspección de los tributos. Garantías y Procedimiento, I.E.F., Madrid, 1975; FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 11, págs. 401 y ss; CLAVIJO HERNANDEZ, F.: "El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio", en Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, nº 19, págs. 389 y ss. y "La Sentencia del TS de 24 de abril de 1984 en relación al Real Decreto 412/1982", en Revista Jurídica de Cataluña, 1985, pág. 201 y ss.; JUAN LOZANO, A.Mª: La Inspección de Hacienda ante la Constitución, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993.

²⁸ Cfr. MAGRANER MORENO, F.J.: La comprobación tributaria de los órganos de gestión, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 86 y ss.

²⁹ Cfr. CAZORLA PRIETO, L.: Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F., cit., págs 91 y ss.

³⁰ Cfr. PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: La reforma de la Ley General Tributaria, McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 151 y 152

ESTUDIOS

lizar la contabilidad como justificante de algún dato consignado en la declaración, ya que este "monopolio" inspector se refiere únicamente a la comprobación de los datos contables relativos a las actividades empresariales o profesionales, no a que esos datos puedan ser utilizados como justificante³¹. Sin embargo, en los supuestos de devoluciones tributarias, se da una excepción a esta regla de reserva a la Inspección de la comprobación de la contabilidad: en estos casos, los órganos gestores están facultados para exigir del contribuyente la exhibición de los registros exigidos por las normas tributarias, con objeto de constatar que los datos declarados coinciden con las anotaciones efectuadas en dichos registros.

En resumen, los órganos gestores pueden, a través de la comprobación abreviada, constatar si los datos declarados se encuentran suficientemente acreditados a través de los justificantes de los mismos que hayan sido presentados con la declaración o, en su caso, pueden requerir al contribuyente que los aporte, con la única excepción de aquellos cuya comprobación requiera la utilización de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales.

b.- Audiencia de los interesados

La audiencia de los interesados es un trámite esencial en los procedimientos administrativos como el de liquidación, en los que se dictan actos de gravamen³² que restringen el patrimonio jurídico anterior del sujeto, hasta el punto de que este trámite ha sido garantizado por la Constitución. El artículo 105 de la Constitución dispone: "La ley regulará: (...) c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado", y constituye, además, una garantía vinculada a los derechos de defensa y contradicción (artículo 24.2 de la Constitución) que tiene una indudable tradición en nuestro Derecho Público, estando reconocida en la Base 10ª del artículo 2 de la ley de Bases del Procedimiento Administrativo de 19 de octubre de 1889, en el artículo 91 de la Ley de Procedimiento de Administrativo, de 17 de julio de 1958, y en el artículo 84 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común³³.

La importancia del trámite de audiencia en este tipo de liquidaciones provisionales ya había sido destacada por Sáinz de Bujanda en el prólogo al libro Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F. del profesor Cazorla Prieto, cuando destacaba, a mi juicio con toda razón, que no existía necesidad de una reforma del marco legal del procedimiento liquidatorio para que la situación de las denominadas "liquidaciones paralelas" se racionalizase, con ventaja para la Administración y para los contribuyentes, pues bastaba, en una primera fase,

³¹ Cfr. PEÑA ALONSO, J.L. y CORCUERA TORRES, A.: La reforma de la Ley General Tributaria, cit. pág. 152.

³² Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: Curso de Derecho Administrativo, T.I., 6ª ed., Cívitas, Madrid, 1993, pág. 546

³³ Cfr. GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ, T.R.: Curso de Derecho Administrativo, Vol.II, 4ª ed., Cívitas, Madrid, 1993, pág. 490 a 492; GONZALEZ PEREZ, J.: Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo, 3ª ed., Cívitas, 1989, págs. 667 a 688; FERNANDEZ MONTALVO, R.: "De las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos", en Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Ed. Carpei, Madrid, 1993, págs. 300 a 302, y PARADA, R.: Derecho Administrativo, Vol.I, 7ª ed., Marcial Pons, págs. 253 y 254

entre otras medidas, con la "concesión a los interesados de un breve plazo para alegaciones -sin necesidad de recurrir- para poner de manifiesto ante la Administración los errores producidos en las propias hojas de las llamadas liquidaciones paralelas"³⁴.

El artículo 123.3 de la Ley General Tributaria configura el trámite de audiencia de los interesados con sustantividad propia en la fase de liquidación provisional del procedimiento de liquidación. Su finalidad no es sólo la genérica formulación de alegaciones a las que se refiere el artículo 79.1 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, sino la más precisa de dar oportunidad a los contribuyentes para que puedan realizar esas alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes, después de conocer todos los elementos y datos que integran el expediente de liquidación provisional de oficio.

El trámite de audiencia del artículo 123.3 está sujeto a los tres requisitos siguientes:

a) Debe concederse a cualquier interesado, entendiendo por tal la persona destinataria del futuro acto de liquidación provisional de oficio, que no es otro que el sujeto que ha presentado o debía presentar la correspondiente declaración-liquidación³⁵.

b) La vista del expediente y audiencia del interesado ha de concederse una vez efectuada la comprobación abreviada e inmediatamente antes de que la oficina gestora dicte el acto de liquidación provisional de oficio, puesto que solo así se cumple la garantía que representa la audiencia del interesado en un doble sentido: para la Administración tributaria, que puede así reunir todos los elementos que integran el hecho imponible, y fundamentar la adopción del acto de liquidación provisional de oficio; y para los contribuyentes, al objeto de que puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen convenientes para la defensa de su derecho.

c). El plazo para poder alegar y presentar los documentos y justificantes es el que establezca la oficina gestora, que, según dispone el artículo 123.3 de la Ley General Tributaria, no será inferior a diez días ni superior a quince.

c.- El acto de liquidación provisional de oficio

La fase de liquidación provisional finaliza cuando se dicta el acto de liquidación provisional de oficio.

La oficina gestora, con este acto, anticipa, como se ha expuesto en líneas anteriores, algunos de los efectos del acto de liquidación definitiva, fijando, con efectos transitorios, una deuda tributaria, con identificación del sujeto pasivo de la misma y de su cuantía.

Como ya he explicado en líneas anteriores su concepto y características, me limitaré ahora a destacar que la liquidación provisional de oficio es un acto administrativo, que contiene una manifestación de voluntad de la Administración tributaria sobre el an o el quantum de la deuda tributaria, y que, como se ha dicho, se rige por los principios del procedimiento administrativo, y, más específicamente, por las normas del procedimiento de liquidación.

³⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: Prólogo al libro Las llamadas liquidaciones paralelas en el I.R.P.F., cit., pág. 13

³⁵ Cfr. SANCHEZ SERRANO, L.: La declaración tributaria, IEF, Madrid, 1977, págs 48 y 163 y ss.

ESTUDIOS

IV.- CONCLUSIONES

Después de todo lo expuesto, podemos establecer las cuatro conclusiones siguientes:

1.º) La liquidación provisional de oficio puede ser definida como aquella declaración explícita, de efectos transitorios, que realizan los órganos gestores de la Administración tributaria, en cumplimiento de un poder-deber, cuando, tras la correspondiente comprobación abreviada de los datos declarados por el contribuyente en su declaración o de los datos obrantes en los archivos de Hacienda, resulte que o bien la declaración-liquidación ha sido presentada con algún defecto u omisión, o bien no se ha presentado cuando legalmente estaba obligado a ello, y consistente dicha declaración en una manifestación de voluntad sobre el an o el quantum de la obligación tributaria principal, que va dirigida a los sujetos pasivos a efectos de que hagan efectivo el importe de la deuda tributaria, o, en el supuesto de devolución, procedan al cobro del exceso ingresado anticipadamente.

2.º) La liquidación provisional de oficio, igual que cualquier otra liquidación provisional, constituye un acto resolutorio, declarativo y definitivo.

3.º) La Dependencia de Gestión de las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es el órgano competente dentro de la Administración tributaria para dictar la liquidación provisional de oficio.

4.º) El acto de liquidación provisional de oficio debe ser dictado por los órganos gestores siguiendo una serie de trámites o actuaciones dentro de la fase de liquidación provisional del procedimiento de liquidación tributaria, que pueden clasificarse en tres grupos: a) actividades de comprobación abreviada, b) audiencia de los interesados, y c) el acto de liquidación provisional de oficio.

ESTUDIOS

EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA GRAVAR DETERMINADAS ECONOMIAS DE OPCION

Ramón FALCON y TELLA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

SUMARIO:

1.- El concepto de fraude de ley: a) La realización de un hecho "equivalente" al hecho imponible y, por tanto, la no realización de este último; b) El ánimo de eludir el tributo y la prueba de dicho ánimo por la Administración; c) Inexistencia de previsión expresa o tipificación en la norma tributaria; d) Carácter inhabitual de la operación. 2.- La radical diferencia entre el fraude a la ley tributaria y el fraude de ley regulado en el art. 6.4 del Código Civil: a) La tradicional reconducción del fraude a la Ley tributaria al art. 6.4 del Código Civil y sus consecuencias: crítica de esta postura; b) El art. 6.4 como mecanismo para proteger determinados principios de orden público frente a la autonomía de la voluntad y la imposibilidad de trasladar esta construcción al ámbito tributario; c) El carácter antijurídico de los "actos" en fraude a la ley civil frente a la legitimidad, en principio, de la opción conseguida a través de los "hechos" en fraude a la ley tributaria. 3.- El carácter declarativo o constitutivo del acto por el que se declara el fraude a la Ley tributaria: el "hecho equivalente" como hecho imponible no tipificado 4.- La exclusión de sanciones: a) La exclusión de sanciones "a efectos del fraude" como consecuencia de la legitimidad de la economía de opción conseguida; b) Las posibles infracciones graves derivadas de la conducta seguida en el propio expediente de fraude; c) infracciones simples. 5.- La distinción entre fraude de ley y simulación como problema de interpretación y la necesidad de restringir la aplicación del primero. 6.- Límites a la utilización del expediente de fraude de ley: a) La imposibilidad jurídica de fraude a la Ley tributaria en materia de retenciones, deberes de información y beneficios fiscales; b) La improcedencia del expediente de fraude cuando ha sido posible una reacción del legislador; c) El riesgo de gravamen de las economías de opción al margen del procedimiento de fraude: negocios inusuales y en condiciones distintas a las del mercado. 7.- La necesidad de desarrollo reglamentario y la imposibilidad de abrir expedientes de fraude en tanto no se produzca el mismo.

ESTUDIOS

1.- El concepto de fraude de ley: elementos.

a) La realización de un hecho equivalente al hecho imponible , por tanto, la no realización de este último.

La nueva regulación del fraude de ley contenida en el art. 24.1 LGT, en la redacción dada a este precepto por la Ley 25/1995, de 20 de julio, mantiene en sus rasgos fundamentales la caracterización tradicional de esta figura en el ámbito tributario, basada en un doble requisito, objetivo y subjetivo, al que ha venido a añadirse la referencia expresa a que las conductas en fraude de ley se amparen en el "texto de una norma dictada con distinta finalidad".

Desde el punto de vista objetivo, es necesaria la realización de hechos, actos o negocios "que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible", de lo que se deduce que las conductas en fraude de ley suponen necesariamente la no realización del hecho imponible, sino de un hecho "equivalente" que, en principio y si no es a través de la declaración de fraude de ley, no podría gravarse o conllevaría un gravamen inferior. Pues si con el fraude de ley quisiera hacerse frente a las conductas que suponen la realización del hecho imponible mismo (aunque pretendan ampararse en una norma distinta que, correctamente interpretada, no resulta aplicable), no sólo se diría así expresamente (en lugar de hacer referencia a un hecho "equivalente" y, por tanto, necesariamente distinto al hecho imponible), sino que además se ordenaría, como reacción frente al fraude, la aplicación directa de la ley defraudada; y no simplemente la aplicación de ésta por analogía, como resulta de la implícita remisión que sigue efectuando el actual art. 24.1 -"para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible..."- a la prohibición de utilizar la analogía para "extender" más allá de sus términos estrictos el hecho imponible, actualmente contenida en el art. 23.3.

El hecho de que estas dos normas -la que prohíbe la analogía y la que excepciona dicha prohibición para los supuestos de fraude de ley- aparezcan en la nueva Ley ubicadas en artículos distintos (aunque consecutivos), en lugar de constituir dos apartados del mismo art. 24, como ocurría en la redacción originaria de la Ley General Tributaria, no empaña un ápice, en mi opinión, la evidente conexión entre ellas, en los mismos términos que hasta ahora. Sobre todo habida cuenta de las críticas -por las razones que expondré, a mi juicio infundadas- que la doctrina ha venido efectuando a la utilización de la analogía como remedio frente al fraude, lo que lleva a pensar que si el legislador hubiera considerado conveniente atender tales críticas no se hubiera limitado a jugar con la ubicación sistemática de las normas sino que habría aprovechado la ocasión para modificar su tenor literal. Sin que, desde esta perspectiva, quepa tampoco inducir ninguna voluntad de innovación de los apartados 2 y 3 del art. 24, destinados fundamentalmente a precisar que el hecho en fraude de ley no sólo no impide la aplicación de la norma eludida -pero eludida a través de la no realización del hecho imponible, según acaba de decirse-, sino que de ningún otro modo puede dar lugar a ventajas fiscales que la norma eludida no contempla, por un lado, y que no procede la imposición de sanciones, por otro.

b) El animo de eludir el tributo y la prueba de dicho ánimo por la Administración.

Desde el punto de vista subjetivo, el fraude a la Ley tributaria exige el propósito de eludir el pago del tributo, lo que tampoco constituye ninguna novedad, pues como es sabido la

redacción vigente hasta ahora ya se refería al "propósito probado" de eludir el tributo; y naturalmente la carga de la prueba de tal propósito sigue correspondiendo a la Administración, aunque ya no se haga referencia expresa a ello en la Ley General Tributaria, pues de las reglas generales sobre carga de la prueba (art. 114 LGT y concordantes) resulta con claridad que la Administración ha de probar los hechos normalmente constitutivos de su derecho a liquidar, también en los supuestos de fraude de Ley tributaria, y por tanto -como no puede ser de otra manera- la concurrencia tanto del requisito objetivo (la realización de un hecho "equivalente" al hecho imponible) como del requisito subjetivo (el ánimo de eludir el tributo) del fraude.

En estas circunstancias la supresión del adjetivo "probado" no puede tener otra explicación que la voluntad del legislador de evitar un excesivo rigor en las exigencias probatorias, que de hecho habían convertido la apertura de un expediente de fraude de ley en una estrategia procedimental de defensa frente a la Inspección, pues no sólo quedaban automáticamente excluidas las sanciones (como sigue ocurriendo) sino que, en la práctica, la interpretación desmesurada que se había impuesto sobre la prueba del ánimo de defraudar condenaba de antemano dicho expediente al fracaso.

Dicho en otros términos, lo que se pretende con la nueva redacción es dejar claro que, en este ámbito, se aplican las reglas generales sobre carga de la prueba, y por lo tanto que, si bien la carga de la prueba sigue correspondiendo exclusivamente a la Administración, es admisible la prueba por indicios o a través de presunciones. Lo que en la práctica supone que a menudo no será necesario que la Administración aporte al expediente una prueba específica sobre el requisito subjetivo del fraude -como parecía exigir la redacción anterior, aunque en mi opinión hubiera sido posible y deseable una interpretación distinta-, ya que de las circunstancias del caso concreto (es decir, de las circunstancias objetivas concurrentes en el hecho "equivalente" cuya realización ha de probar la Administración) podrá presumirse a menudo la voluntad de obtener un ahorro fiscal.

Si pensamos por un momento en las operaciones (primas únicas, cesiones de crédito, leasing, bonos austríacos, etc) que en los últimos tiempos han sido objeto de controversia, fácilmente podremos convenir que en muchos casos es bien fácil, conociendo exclusivamente las características y circunstancias concretas de cada operación, llegar a la convicción de que con la misma las partes implicadas pretendían fundamentalmente aligerar la presión fiscal o, al menos, evitar las retenciones. De hecho, el problema (que en la mayoría de los casos sigue pendiente ante los Tribunales) no radica en si con este tipo de operaciones se pretendía o no un ahorro fiscal, sino en si dicho ahorro supone una legítima economía de opción o, en caso contrario, era necesaria o la apertura de un expediente especial de fraude de ley o podía, sin más, practicarse liquidación con imposición incluso de sanciones. Lamentablemente, la Administración ha venido optando hasta ahora, con una perseverancia digna de mejor causa, por esta última alternativa, pero asando la misma en una desfasada interpretación económica o en variantes de la misma, como el negocio indirecto, que reiteradamente hemos criticado desde estas páginas, en la convicción de que este modo de proceder, aparentemente más cómodo que el riguroso manejo de las categorías jurídicas, a la larga se encuentra abocado al fracaso; y aunque la última palabra la tienen todavía los Tribunales, buena prueba de ello ha sido la contundente reacción del legislador, a través de la nueva redacción de los arts. 23, 24 y 28 de la Ley General Tributaria, que ahora nos ocupan.

ESTUDIOS

Podemos, por tanto, concluir que la omisión de toda referencia expresa a las exigencias de prueba no busca en modo alguno alterar la distribución de la carga de la prueba (para lo que hubiera sido precisa una norma expresa) sino simplemente evitar excesos interpretativos que pudieran situar a la Hacienda ante la necesidad de una "probatio diabólica" que hiciera inviable el expediente de fraude de ley, como en la práctica había venido ocurriendo hasta ahora.

c) Inexistencia de previsión expresa o tipificación en la norma tributaria.

Junto al doble requisito -objetivo y subjetivo- examinado, la nueva redacción del art. 24.1 exige que el hecho en fraude de ley tributaria se "ampare en el texto de "normas dictadas con distinta finalidad. Aunque la literalidad de la norma no deja claro si estamos ante una circunstancia objetiva o subjetiva, e incluso pudiera llevar a pensar, en una primera aproximación, que se trata de un requisito adicional del concepto de fraude (en el sentido de que es precisa no sólo la realización de lo que venimos llamando un hecho "equivalente", y la prueba, aunque sea por indicios, del propósito de eludir el tributo, sino también que dicha elusión se pretenda alcanzar precisamente buscando refugio en la letra de una norma tributaria que, rectamente interpretada, no es aplicable al hecho "equivalente"), a mi juicio lo único que se pretende es excluir la posible cualificación de fraude respecto a las operaciones que aparezcan suficientemente tipificadas por el ordenamiento tributario -se trate de negocios típicos o atípicos desde la perspectiva jurídico-privada, lo que manifiestamente nada tiene que ver-, en el sentido de que el legislador las haya contemplado de modo específico en sus consecuencias fiscales (como sería el caso de los llamados hechos imposables complementarios -Ersatztatbestände- en la doctrina alemana).

En otras palabras, las operaciones tipificadas por la ley tributaria -obviamente no sólo en su letra sino en su espíritu- deben liquidarse siempre aplicando a las mismas el régimen querido por la norma tributaria que específicamente las contemple, sin que nunca, cualesquiera que sean los resultados económicos producidos, sea posible la aplicación por analogía de un régimen tributario distinto.

Este es el caso, por ejemplo, de las operaciones de leasing, que tradicionalmente han venido disfrutando de un tratamiento fiscal privilegiado, aunque las ventajas del leasing se han ido reduciendo progresivamente, sobre todo a partir de la nueva redacción dada al art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 18/1991, y del art. 128 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Cualquiera que sea la opinión que se mantenga sobre la conveniencia de mantener este régimen especial parece evidente que la normativa vigente no autoriza a tratar el leasing como una compraventa a plazos (aunque la nueva Ley de Sociedades asemeja su tratamiento al de una compraventa al limitar la deducción de la parte de cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien al duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas), por más que de resultado económico de una y otra operación, si se ejercita la opción, sea equivalente, y que la opción por el leasing como fórmula de adquisición a menudo venga determinada por consideraciones fiscales.

Del mismo modo, no cabe tampoco extender por analogía el hecho imponible del IRPF a los rendimientos obtenidos por profesionales o por artistas o deportistas a través de

sociedades instrumentales, en el sentido, por ejemplo, de excluir la deducción de determinados gastos para determinar la base imponible o de exigir retenciones a cuenta del IRPF sobre los rendimientos abonados a la sociedad, ya que la Ley tributaria contempla expresamente esta posible forma de elusión. De modo que, o bien concurren los porcentajes de participación y otros requisitos determinantes de la transparencia de la sociedad, en cuyo caso las bases imponibles, determinadas de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades, se imputan a los socios residentes, sin otra particularidad en materia de retenciones que las previstas en el régimen de transparencia, o bien se aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. No sería posible, en cambio, que a través de un expediente de fraude de ley se llegase a considerar que los ingresos han sido obtenidos y los gastos realizados directamente por los socios, por mucho que el resultado económico sea equivalente al que alcanzarían los profesionales, artistas o deportistas sin la interposición de la sociedad, y ello aunque se pueda probar que con la creación de la sociedad sólo se busca retrasar el pago del tributo, eludir limitaciones en los gastos deducibles u obtener cualquier otra ventaja fiscal.

Más evidente es aún, si cabe, el fraccionamiento de una donación en varias de cuantía inferior, en cuyo caso procede por imperativo legal la acumulación si entre ellas no median más de tres años, pero evidentemente no procede acumulación alguna, ni siquiera por analogía, cuando ha mediado un lapso de tiempo superior. Una vez más el legislador ha contemplado la posible elusión del tributo, y ha establecido expresamente hasta dónde debe llegar el gravamen, por lo que no cabe ir más lejos a través de la analogía ya que, si el legislador lo hubiera deseado, lo habría dicho expresamente, por ejemplo acudiendo a una fórmula abierta en la formulación del límite temporal para la acumulación.

Y los ejemplos podrían multiplicarse hasta el infinito. Fácilmente puede advertirse que, de interpretarse así la norma cuenta con un sólido **fundamento en la seguridad jurídica**, pues no sería admisible en ningún caso que una operación, perfectamente prevista y regulada en sus consecuencias tributarias por el legislador, se viera sometida a un régimen tributario distinto aplicado por analogía, ya que no es misión de la Administración -ni siquiera a través del expediente de fraude de ley- enmendar la plana al legislador, por muy equivocada, injustificada o incluso discriminatoria que pueda parecer la norma de que se trate, sin perjuicio obviamente de la posibilidad de instar su reforma a través del ejercicio de la iniciativa legislativa.

d) Carácter inhabitual de la operación.

Podemos, por tanto, concluir que el fraude a la ley tributaria consiste en la realización de un hecho no tipificado como hecho imponible ni en ninguna otra de sus consecuencias tributarias, que produce un resultado equivalente al de un hecho imponible cuya realización se ha evitado conscientemente. Y ello con independencia de que se haya aprovechado positivamente el "texto" de una norma dictada con finalidad distinta, o la conducta realizada no busque amparo en norma alguna, sino precisamente en una laguna de la ley, ya que la expresión "amparándose" en el texto de normas dictadas con distinta finalidad no contiene, como hemos dicho, una exigencia (requisito positivo) del concepto de fraude, sino una exclusión o restricción de dicho concepto, en el sentido de que las ventajas fiscales que se pretenden obtener no aparezcan expresamente otorgadas por el ordenamiento tributario.

ESTUDIOS

Aun con esta última limitación, el fraude de ley constituye un extraordinario privilegio para la Administración, y una quiebra importante del principio de "tipicidad" consagrado en el art. 23.3 de la Ley General Tributaria, y por tanto de la seguridad jurídica. Por ello, y aunque nada se diga en el art. 24, entiendo que no es posible utilizar el expediente de fraude de ley para enfrentarse a operaciones masivas o generalizadas de elusión del impuesto. Si se generaliza la elusión del hecho imponible a través de un determinado mecanismo, lo razonable -y a mi juicio jurídicamente exigible -la intervención del legislador creando el correspondiente hecho imponible complementario o adoptando las medidas oportunas, incluso con carácter retroactivo. Y si la retroactividad no es posible porque atenta a la seguridad jurídica, menos aún será admisible la exigencia del tributo por analogía, que supone una inseguridad aún mayor.

Dicho en otros términos, el expediente de fraude de ley constituye un mecanismo excepcional para gravar determinadas economías de opción aisladas, de un contribuyente concreto. Pues lógicamente resultaría desproporcionado exigir una reforma de la Ley para enfrentarse a cada caso singular de fraude.

En el bien entendido de que no quiere decirse con esto que todo negocio inhabitual o anómalo pueda por ello calificarse como fraude a la Ley tributaria. Lo que ocurre es precisamente lo contrario: las operaciones habituales en el tráfico o generalizadas en la práctica (primas únicas, bonos austríacos, etc.) no pueden gravarse nunca por analogía acudiendo al expediente de fraude de ley.

Es preciso, por tanto, que se trate de un negocio inhabitual o infrecuente, en el que concurren los requisitos subjetivo y objetivo antes mencionados, y que no haya sido tipificado por el legislador tributario. Aunque, como se ha dicho, no bastan estos requisitos sino que es necesario además que la economía de opción o beneficio tributario que se consigue repugne a la lógica del sistema, o si se quiere resulte injustificado desde la perspectiva del ordenamiento jurídico-tributario en su conjunto. Pues no se trata de gravar a través del expediente de fraude de ley todas las economías de opción, que en principio deben presumirse queridas por el legislador, ni siquiera las economías de opción logradas en operaciones singulares y anómalas, sino sólo aquéllas en que el beneficio que se consigue resulte radicalmente incompatible con el sistema de valores implícito en el sistema tributario.

Se trata, obviamente, de un juicio de valor sumamente delicado, y por ello sería aconsejable que la resolución de los expedientes de fraude de ley se encomendase a un órgano verdaderamente imparcial e independiente, al margen de la estructura de la Agencia, e incluso sería deseable, a mi juicio, acudir a una fórmula de tipo arbitral.

2.- La radical diferencia entre el fraude a la ley tributaria y el fraude de ley regulado en el art. 6.4 del Código Civil.

a) La tradicional reconducción del fraude a la Ley tributaria al art. 6.4 del Código Civil y sus consecuencias: crítica de esta postura.

El fraude de ley tributaria, tal como acaba de ser definido, debe distinguirse con claridad del fraude a la Ley a que se refiere con carácter general el art. 6.4 del Código Civil. Ciertamente no parece ser ésta la opinión de la doctrina, que mayoritariamente ha venido considerando el

fraude a la ley tributaria como una manifestación específica del fraude a la ley regulado con carácter general en el Código Civil.

Desde esta perspectiva, a mi juicio errónea, se ha criticado que la Ley tributaria opte por exigir la prueba del ánimo defraudatorio, frente a la configuración puramente objetiva del fraude a la ley que es defendida mayoritariamente por la doctrina y la jurisprudencia civil. E igualmente se ha criticado que la ley tributaria aluda a un hecho "equivalente" (que en cuanto distinto del hecho imponible sólo podría dar lugar a una legítima economía de opción), y prevea como remedio frente al fraude la aplicación por analogía (y no directamente) de la ley defraudada, pues, trasladando los esquemas civiles al ámbito tributario, el fraude debería configurarse -según esta opinión- como la realización del hecho imponible definido en una ley (ley defraudada), quedando aparentemente la conducta cubierta por otra norma tributaria más favorable (ley de cobertura) que, debidamente interpretada, no resulta aplicable al caso.

Desde estas coordenadas se había defendido incluso la improcedencia del expediente especial al que hacía (y sigue haciendo) referencia el art. 24 de la LGT, pues -se decía- en ausencia de norma expresa en la Ley General Tributaria, la aplicación supletoria del art. 6.4 del Código civil hubiera permitido la declaración del fraude y la aplicación directa de la norma defraudada a través del procedimiento general de inspección, exigiendo no sólo intereses de demora sino incluso sanciones. La excesiva prudencia del legislador tributario de 1963 al regular el fraude se explicaría única y exclusivamente, según esta opinión, por tratarse de una figura huérfana de reconocimiento positivo en el momento de redactarse la Ley General Tributaria, ya que constituía entonces una simple creación jurisprudencial de aplicación rigurosamente excepcional, que sólo una década más tarde tuvo entrada en el Código Civil, con ocasión de la reforma del título preeliminar de éste en 1973.

Llevando esta opinión a sus últimas consecuencias, sería posible sostener la derogación tácita del art. 24.2 LGT por el nuevo título preliminar del Código Civil. Y aunque la doctrina no llegó nunca a tanto (limitándose la mayoría de los autores a postular de lege ferenda la derogación expresa del art. 24.2, o su modificación para adecuar el fraude a la ley tributaria a la regulación civil), e incluso la propia Administración confirmó en 1979 la plena vigencia de la específica regulación del fraude a la Ley tributaria que entonces seguía contenida en el citado art. 24.2 LGT (pues el contenido del desarrollo reglamentario aprobado a través del RD 1919/1979 no permite albergar duda alguna al respecto), sin embargo en tiempos más recientes esa misma Administración llegó a creerse legitimada para prescindir, lisa y llanamente, del mencionado precepto de la Ley General Tributaria. Para ello, como es sabido, se procedió a derogar el RD 1919/1979 a través del RD 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, y ello con el beneplácito incluso del Consejo de Estado, que dictaminó favorablemente la citada derogación.

Pero la realidad es que, a través de la nueva redacción dada al art. 24 LGT, el legislador ha insistido en la subsistencia del fraude de ley tributaria en su configuración tradicional, y por tanto como un instituto radicalmente distinto del contemplado en el art. 6.4 CC. Pues el fraude a la Ley tributaria sigue consistiendo, como hemos visto, en la realización de un hecho "equivalente" (distinto por tanto al hecho imponible) con el ánimo probado de eludir el tributo, y la sanción frente al fraude de ley tributaria sigue siendo la aplicación por analogía de la "norma tributaria "eludida", sin que se alcancen las "ventajas fiscales que se pretendía obtener" (art. 24.2 en su nueva redacción).

ESTUDIOS

Obsérvese que, significativamente, se habla de norma “eludida” y no de “ley defraudada”, como es habitual en el contexto del art 6.4 CC. Como tampoco se hace referencia alguna a la existencia de una norma de cobertura (que como hemos dicho puede no existir), sino a la inexistencia de una norma tributaria que tipifique o contemple específicamente, en su letra y en su espíritu, el hecho “equivalente” de que se trate. Además de excluirse expresamente -ahora con rango de ley, y no sólo reglamentario- las sanciones.

La nueva redacción del art. 24 de la Ley General Tributaria viene a constituir de esta forma una verdadera interpretación auténtica que como tal se impone retroactivamente a todos -incluso a los Tribunales y, por supuesto, a la propia Administración-, en el sentido de que el fraude a la Ley tributaria ha tenido siempre, y sigue teniendo, una configuración distinta -pese a la coincidencia terminológica (en la que posiblemente haya de buscarse la fuente de los equívocos doctrinales)- al fraude de ley previsto en el art. 6.4 CC.

b) El art. 6.4 como mecanismo para proteger determinados principios de orden público frente a la autonomía de la voluntad y la imposibilidad de trasladar esta construcción al ámbito tributario.

En el Derecho privado la mayoría de las normas son dispositivas, por lo que el mecanismo del fraude de ley civil es necesario para evitar que, a través de la libertad de pactos que consagra nuestro ordenamiento, se vulneren las escasas normas imperativas existentes, como la responsabilidad patrimonial universal del deudor, o -por poner un ejemplo tradicional de fraude de ley- la indisolubilidad del matrimonio, cuando el ordenamiento consideraba esta cuestión como de orden público. De ningún modo parece admisible, para la doctrina privada, que a través de una fórmula indirecta, buscada conscientemente o no (el cambio de nacionalidad), se consiguiera un resultado prohibido (el divorcio), lo que llevaba a la aplicación de la ley defraudada y a considerar a dicha persona como no divorciada (aunque ello sólo desde la perspectiva del ordenamiento que consideraba la indisolubilidad como una cuestión de orden público, pues evidentemente el ordenamiento de la nueva nacionalidad reconocería plenos efectos al divorcio obtenido). Y lo mismo ocurre actualmente con la responsabilidad patrimonial universal del deudor, que no puede vulnerarse a través de la creación de una sociedad puramente artificial, sin actividad alguna, lo que justifica el llamado “levantamiento del velo”.

En el ámbito tributario, en cambio, no existen prácticamente normas dispositivas, y en todo caso sus normas reguladoras no ordenan ni prohíben conducta alguna sino que se limitan a “gravar” determinadas conductas, si éstas se producen; por lo que es difícil pensar cómo puede producirse un resultado contrario a la ley propia de un tributo, que sólo ordena pagar el tributo cuando se ha realizado el hecho imponible, pero no en otro caso.

Dicho en otros términos, en materia tributaria sustantiva no hay un núcleo de principios básicos de orden público que sea necesario proteger a través del fraude de ley en el sentido civil, pues manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imposables realizados.

Cuestión distinta es que en algún caso pudiera acudir al art. 6.4 del Código Civil ante maniobras del contribuyente destinadas a eludir su responsabilidad patrimonial universal fren-

te a la Hacienda pública, que lógicamente tiene a su disposición los mecanismos de defensa que asisten a cualquier acreedor, además de otros exorbitantes del Derecho privado. Pero fuera de estos casos de fraude a la ley civil (por ej. al art. 1911 CC), que normalmente se producirán en la gestión recaudatoria, resulta conceptualmente inimaginable la aplicación del fraude de ley en sentido propio, tal como lo regula el CC, al ámbito tributario. O dicho en otros términos: resultaría conceptualmente inimaginable una liquidación basada en el art. 6.4 CC, incluso aunque no existiera el art. 24 LGT.

c) El carácter antijurídico de los “actos” en fraude a la ley civil frente a la legitimidad, en principio, de la opción conseguida a través de los “hechos” en fraude a la ley tributaria.

Según resulta del art. 6.4 CC, el fraude a la ley civil consiste en la realización de una conducta prohibida o contraria al ordenamiento jurídico, pese a la apariencia de legalidad que deriva de la llamada ley de cobertura. Y por ello se trata siempre de “actos” en fraude a la Ley, y no de simples “hechos” jurídicos (en sentido estricto), pues de un hecho ajeno a la voluntad humana no cabe predicar su carácter prohibido o no, sino simplemente comprobar si se ha realizado.

Ahora bien, en el ámbito tributario sustantivo -donde no existen en rigor “actos” o “negocios” jurídicos en cuanto tales, sino “hechos” imponible (pues como es sabido los actos y negocios gravados se contemplan por la ley tributaria desde una perspectiva puramente fáctica, al margen de la voluntad de las partes)-, resulta imposible, como ya se ha dicho, un supuesto de fraude a la ley reconducible al art. 6.4 del CC. No es ya sólo que exista una regulación específica aplicable con preferencia al Código Civil, sino que resulta imposible, por definición, un “acto” en fraude a la ley en el sentido de este último. Pues la consideración puramente fáctica del hecho imponible nos coloca inexorablemente ante la disyuntiva de que, o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede el gravamen (y normalmente la omisión de éste será constitutiva de infracción, siendo aplicable el régimen general de infracciones y sanciones, sin más), o bien el hecho imponible no se ha realizado, en cuyo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario, sin perjuicio de que éste ordene en casos extremos su gravamen a través precisamente del expediente de fraude a la ley tributaria; y siempre sin sanciones, en cuanto no ha existido infracción previa.

En este sentido es posible la existencia de un acto (por ejemplo la constitución de una sociedad) en fraude a la ley civil (para burlar a los acreedores), que no sea reconducible al fraude a la ley tributaria, pues constituir una sociedad no vulnera nunca el ordenamiento tributario, si se satisface el tributo correspondiente. En tal caso, dicho tributo se liquidaría normalmente (pues el “vicio” de validez en que el fraude a la ley civil consiste es irrelevante a efectos tributarios, según dispone el art. 25 LGT) sobre la operación societaria, sin perjuicio de la devolución que proceda en caso de que posteriormente se declare nulo el contrato de sociedad.

E igualmente puede existir fraude a la ley tributaria sin que exista fraude a la ley civil, como por ejemplo si se constituye y disuelve una sociedad, lo que obviamente no vulnera el ordenamiento privado (ni, en rigor, el tributario), pero sí puede suponer una economía de

ESTUDIOS

opción injustificada si con ello se pretende evitar el gravamen de una compraventa o una permuta.

Fraude a la ley tributaria y fraude a la ley civil son, pues, figuras que se mueven en órbitas distintas, y que se diferencian porque el fraude a la ley civil supone una vulneración del ordenamiento, mientras que el fraude a la ley tributaria supone simplemente realizar un hecho no gravado por la ley (lo que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna) pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen.

En este contexto, conviene hacer referencia a la posible objeción según la cual, si bien es cierto que la ley tributaria contempla siempre el acto o negocio gravado como un "hecho", sin embargo la voluntad de los particulares interviene para decidir si se realiza o no el hecho imponible. Lo que pudiera llevar a pensar que esta voluntad de realizar el hecho imponible, o de evitarlo, introduce un elemento subjetivo que permite aplicar el art. 6.4 del CC, en el sentido de que hace conceptualmente posible apreciar la compatibilidad o no con el ordenamiento jurídico de la conducta seguida. No estaríamos, en este sentido, ante un mero hecho, respecto al que sólo cabe predicar si se ha realizado o no, sino también ante la evitación o no realización, libremente elegida, de dicho hecho, que en cuanto elección voluntaria podría reputarse en algunos casos prohibida o contraria al ordenamiento.

Ahora bien, siendo evidente que la voluntad interviene en la opción entre realizar o no el hecho imponible, tampoco por esta vía podemos reconducir los supuestos de fraude a la ley tributaria al art. 6.4 CC. Pues sigue siendo cierto que, en todo caso, o bien se ha realizado el hecho imponible, o bien se ha realizado un hecho distinto, aunque produzca un resultado equivalente. Y en el primer caso estaremos ante una infracción (sancionable o no, según exista o no culpa o cualquier eximente de responsabilidad), y obviamente ante una infracción cualificada si además se intenta disimular el hecho imponible realizado (lo que influirá en la graduación de la sanción en los términos del art. 82 LGT). Mientras que en el segundo existe una pura y simple economía de opción. Y no puede ser de otra manera en aras a la seguridad jurídica, pues no cabe dar un tratamiento tributario distinto en función de meras conjeturas sobre si quien no ha realizado el hecho imponible, lo habría realizado o no de no existir el gravamen. Quiere con esto decirse que nunca puede reputarse como una conducta prohibida o, de cualquier otro modo contraria al ordenamiento jurídico-tributario, dejar de pagar un tributo a través de la no realización del hecho imponible. Cuestión distinta es que, aún siendo perfectamente admisible dicha conducta, en determinados casos la misma dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, que en estos supuestos excepcionales sólo puede liquidarse a través de un procedimiento especial.

Así, los hechos en fraude de ley no vulneran el ordenamiento tributario, lo mismo que no lo vulnera la realización del hecho imponible. La vulneración se produce sólo, obviamente, cuando -habiéndose realizado el hecho imponible- se incumplen las obligaciones materiales y formales que derivan del mismo. Y en esto precisamente se diferencia el hecho imponible del hecho en fraude de ley tributaria, ya que de este último no deriva en principio obligación alguna para el contribuyente, sino sólo la posibilidad de la Administración de practicar la liquidación, a través del correspondiente expediente inicial. Si dicho expediente no llega a iniciarse o culmina sin declaración de fraude de ley, el hecho que dio lugar al mismo quedaría como una simple economía de opción. Y si se produce la declaración de

fraude, sólo será posible hablar de incumplimiento cuando no se atiende la liquidación derivada del mismo.

3.- El carácter constitutivo o declarativo del acto por el que se declara el fraude de ley tributaria: el hecho imponible "no tipificado".

Desde el punto de vista dogmático, la configuración del fraude de ley que venimos defendiendo plantea el problema de si la obligación tributaria nace, en los supuestos de fraude, de la realización del que venimos llamando hecho "equivalente" (pues el hecho imponible no se ha realizado) o de la liquidación practicada a través del correspondiente procedimiento especial. Esta última alternativa supondría afirmar el carácter constitutivo de la liquidación frente al carácter meramente declarativo que para los demás supuestos (cuando no hay fraude de ley tributaria) le atribuye la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia, lo que a mi juicio no resulta necesario ni correcto.

Más bien creo que debe afirmarse que la obligación tributaria nace del hecho imponible, como dice el art. 28.1 LGT, o de la realización de un hecho equivalente, en los supuestos del art. 24. En rigor, el hecho equivalente vendría a ser, de este modo, una especie de "hecho imponible no tipificado", lo que desde luego debe reputarse rigurosamente excepcional. E incluso parece preferible evitar esta última expresión, utilizando en su lugar la de "hecho equivalente" -como hemos hecho hasta ahora- pues es evidente que cuando la ley tributaria (incluido el art. 24 LGT) utiliza la expresión "hecho imponible", lo hace siempre para referirse al hecho imponible tipificado.

4.- La exclusión de sanciones.

a) La exclusión de sanciones "a efectos del fraude" como consecuencia de la legitimidad de la economía de opción conseguida.

De lo expuesto hasta ahora se desprende que el mecanismo del fraude de ley tributaria no constituye un modo de reacción frente a hechos ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil, sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía.

Ello explica la exclusión de sanciones, ahora reconocida con rango legal, si bien la nueva redacción del art. 24 precisa que la exclusión de sanciones lo es a los sólo efectos del fraude. Con lo que no quiere decirse otra cosa, en mi opinión, que la declaración de fraude no excluye las sanciones que correspondan al hecho imponible realizado y no declarado, en los casos en que el hecho en fraude de ley constituya además el hecho imponible de un tributo distinto que tenga señalada una cuota menor. Por ejemplo, a quien constituye y disuelve una sociedad buscando los resultados de la permuta, puede exigírsele, a través del expediente de fraude de ley, la cuota correspondiente a Transmisiones, con deducción de la cantidad satisfecha por Operaciones Societarias si se hubiera autoliquidado e ingresado; pero ello obviamente no excluye que, cuando ni siquiera se ha ingresado la cuota que correspondería a este último concepto, puedan aplicarse sanciones sobre la misma.

ESTUDIOS

b) Las posibles infracciones graves derivadas de la conducta seguida en el propio expediente de fraude.

Tampoco es descartable *a priori* la posibilidad de sancionar las infracciones a que haya podido dar lugar la conducta del interesado en el propio expediente de fraude de ley, en el sentido de que, si abierto expediente se ocultan o falsean en el mismo datos relevantes para la liquidación que se dicte, podría haberse realizado el tipo previsto en el art. 79.a) en la medida en que dicha liquidación lleve a ingresar una cantidad inferior a la que se habría liquidado si la Administración conociese todos los datos.

Pues si bien, en principio, no existe obligación de declarar el hecho "equivalente", parece que, una vez incoado el expediente de fraude, el autor del hecho "equivalente" queda equiparado al contribuyente en el sentido de que queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se le exijan y a proporcionar a la Administración todos los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho en cuestión. En este sentido, sería de aplicación el art. 35 LGT, pues aunque el hecho en fraude a la Ley no es un hecho imponible (al menos en sentido propio), muy bien puede equipararse al mismo una vez que se inicia el procedimiento especial que permite gravarlo por analogía, como si de un hecho imponible se tratara.

c) Infracciones simples.

Todo lo anterior al margen de las sanciones por infracción simple, que en cuanto se mueven en el plano de los deberes formales, y no en el ámbito tributario sustantivo, son aplicables autónomamente. Por ejemplo, las sanciones a que puede dar lugar la negativa u obstrucción a la acción inspectora son en principio igualmente aplicables cuando dicha acción se desarrolla a través de un expediente de fraude de ley. Siempre en el bien entendido de que del hecho en fraude de ley no surge, como tal, obligación formal alguna, salvo que dicho hecho constituya además el hecho imponible de un tributo distinto, de menor cuantía.

5.- La distinción entre fraude de ley y simulación como problema de interpretación y la necesidad de restringir la aplicación del primero.

Obviamente, no existe especialidad alguna en materia de infracciones y sanciones en los supuestos de simulación, que también deben distinguirse con claridad del fraude de ley. Pues, lógicamente, es procedente la imposición de sanciones -y con más razón si cabe- cuando la realización del hecho imponible se pretende ocultar o disimular, haciendo aparecer al exterior la ficción de un negocio distinto, que no está gravado, soporta un gravamen menor, o permite una deducción (facturas falsas, por ejemplo.), que es a lo que se refiere la nueva redacción del art. 25 de la Ley General Tributaria. El cual, por cierto, nada añade a lo que ya dice el art. 282, en la nueva redacción, y decía el antiguo art. 25 (apartados 2 y 3) rectamente interpretado. En este sentido, el nuevo art. 25 LGT viene precisamente a confirmar, una vez más, que el fraude de ley tributaria no consiste en la realización del hecho imponible buscando artificialmente cobertura en una norma dictada con una finalidad distinta, sino en una economía de opción.

No cabe desconocer, sin embargo, que en la práctica será difícil distinguir entre fraude de ley y simulación, pues en el primer caso no se ha realizado el hecho imponible, y en el segundo existe una apariencia de no haberse realizado (o de haberse realizado un gasto deducible, por ejemplo). Y precisamente la experiencia reciente aconseja alertar sobre el riesgo de que la Administración pretenda acudir a la figura de la simulación para evitar los rigores del expediente de fraude de ley. Frente a ello no cabe, una vez más, sino insistir en la necesidad de proceder a una cuidadosa labor de interpretación jurídica. Pues el hecho de que el contribuyente haya diseñado la operación para situarse en una zona en la que el régimen tributario aplicable resulta más favorable que el que normalmente corresponde a los negocios habitualmente utilizados para alcanzar el mismo resultado, plantea un evidente problema de interpretación. O bien el contribuyente ha conseguido eludir realmente el hecho imponible, es decir ha encontrado una laguna en el sistema tributario que le permite conseguir el mismo resultado con menor coste, o bien el hecho imponible se ha realizado, aunque procurando que al exterior trascienda una realidad distinta, puramente ficticia. Ni que decir tiene que en este último caso la liquidación es (y era) procedente (y a menudo con sanciones) sin necesidad de acudir al expediente esencial de fraude de ley. Pero sólo en este caso.

Obviamente, para decidir si se ha realizado el hecho imponible o no, y por tanto si cabe liquidar a través del procedimiento general de inspección, en principio con sanciones, o es preciso recurrir al expediente de fraude de ley, sin ellas, hay que atender, no a la voluntad del interesado (la economía de opción buscada de propósito sigue siendo tal) sino a la definición del hecho imponible efectuada por el legislador.

Si por ejemplo, la ley define como hecho imponible la percepción de dividendos, resultaría que otras fórmulas alternativas de retribución al accionista constituirían economías de opción, sin que sea admisible su gravamen (dada la necesidad de interpretar el hecho imponible en sus términos estrictos, ahora recogida en el art. 23.3 LGT) acudiendo a la realidad económica, el negocio indirecto u otras categorías de las que tanto se ha venido abusando últimamente. En estos casos de gravamen sólo sería posible, en su caso, a través del expediente de fraude de ley.

En cambio, si el hecho imponible se define como la percepción de cualquier utilidad derivada de la condición de accionista o partícipe, es claro que las posibilidades de exigir el gravamen a través del procedimiento general se amplían enormemente.

Ello es así porque el expediente de fraude de ley viene a colmar ciertas lagunas del sistema tributario que, en abstracto, el legislador podría haber evitado a través del establecimiento de hechos imponibles complementarios. Lo que, aunque parezca paradójico, obliga a restringir el ámbito de aplicación del fraude de ley, que no puede ser concebido como un remedio frente a los defectos de técnica legislativa, sino como un mecanismo de cierre del sistema que permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador. Pues no parece que los defectos o silencios de la Ley puedan volverse en contra del particular. La falta de tipificación como hecho imponible de una determinada conducta no puede, en este sentido, suponer el mismo nivel de gravamen, con menos seguridad jurídica, sino que necesariamente dicha falta de tipificación ha de traducirse por regla general en la exclusión del gravamen. No otra cosa supone la exigencia de ley para establecer el tributo y, sobre todo, de una ley suficientemente concreta y específica, como resulta de los art. 10.a) y 23.3 LGT, y de una reiterada jurisprudencia constitucional y ordinaria.

ESTUDIOS

Es decir, hemos de partir de la premisa de que el legislador debe siempre tipificar el hecho imponible con la amplitud necesaria para evitar las economías de opción que considera indeseables. Y si no lo hace así, aunque sea por error o incompetencia, la economía de opción resulta en principio legítima y no puede gravarse. La posibilidad de gravar hechos no tipificados sólo se justifica como remedio excepcional, ante la convicción de que siempre habrá algunos contribuyentes que encuentren caminos en los que el legislador no ha podido pensar pero que, de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente. En mi opinión no se trata -insisto- de una solución a las imperfecciones de la ley, sino de un instrumento excepcional que resulta necesario para asegurar la plena aplicación de la ley tributaria, por muy perfecta que sea.

De ello nos ocuparemos más detenidamente en la parte final de este trabajo, pero importa insistir desde ahora en que la configuración del expediente de fraude como una fórmula para gravar determinadas economías de opción no debe entenderse, según lo que acaba de decirse, como la posibilidad de gravar cualquier economía de opción buscada de propósito. Pues no cabe que, ni siquiera con las mayores garantías que rodean al expediente de fraude, se permita a la Administración corregir las deficiencias de la ley, mas allá obviamente de las puramente terminológicas, que pueden superarse a través de la interpretación.

6.- Límites a la utilización del expediente de fraude de ley.

a) La imposibilidad jurídica de fraude a la Ley tributaria en materia de retenciones, deberes de información y beneficios fiscales.

Estas circunstancias, únicas contempladas en el art. 24 de la Ley General Tributaria, plantean ante todo el problema de si el mecanismo del fraude de ley es aplicable también en los supuestos en que no se ha eludido el hecho imponible, sino un presupuesto de hecho distinto, como el de la obligación de retener, o en lugar de eludir presupuesto alguno el contribuyente ha buscado de propósito una deducción o un beneficio fiscal.

Aun sin arriesgar una opinión definitiva sobre este punto, pues ha de atenderse a las peculiares circunstancias de cada caso concreto, en principio parece difícil imaginar un supuesto de fraude a la ley tributaria que no aparezca ligado a la elusión del hecho imponible mismo. En este sentido, aunque de la expresión "ventajas fiscales" utilizada por el art. 24.2 parece deducirse un alcance más amplio que el correspondiente al hecho imponible, entiendo que no es posible utilizar el expediente del fraude para exigir por ejemplo retenciones, pues la quiebra a la seguridad jurídica que dicho expediente supone se compagina mal con el empleo del mismo para evitar un simple retraso en el pago del tributo, que es la única ventaja que la elusión de retenciones u otros ingresos a cuenta podría reportar.

Tampoco cabe eludir al fraude de ley, en mi opinión, buscando a través de la exigencia de retenciones la información que el retenedor está obligado a facilitar periódicamente, pues de nuevo dicha finalidad podría conseguirse fácilmente solicitando los datos necesarios al amparo de art 111 LGT, que alcanza a cualquier persona, natural o jurídica, con independencia de que tenga o no obligación de retener. Si se considera necesario obtener información sobre determinadas operaciones es obvio que pueden efectuarse los

requerimientos individuales necesarios, o incluso establecerse una obligación de suministro periódica, sin necesidad alguna de exigir retenciones aplicando por analogía la norma que regula éstas.

En cuanto a las deducciones, exenciones o beneficios fiscales buscados de propósito, en situaciones en las que al intérprete podría parecer injustificado su disfrute, entiendo que en principio no cabe tampoco el recurso al art. 24 LGT, ya que se trata, por definición, de situaciones "tipificadas" por la norma tributaria. Si los requisitos de la deducción o beneficio fiscal de que se trate aparecen mal diseñados por la Ley (y no sólo en su letra, que obviamente puede corregirse a través de una interpretación restrictiva), cabe otra solución que la modificación de la misma. En este sentido, conviene recordar la necesidad de una interpretación y aplicación en sus propios términos de las normas reguladoras de las exenciones, que el art. 23.3 LGT contempla a efectos de prohibir la extensión por analogía del beneficio a supuestos no previstos en la Ley; pero que supone también la imposibilidad de dejar de aplicar la norma a los supuestos que la misma contempla, cualquiera que sea la valoración que la opción legislativa seguida merezca al intérprete, como no puede ser de otra manera en un Estado de Derecho.

Podría afirmarse la virtualidad de un expediente de fraude de ley en este ámbito -para añadir supuestos de exclusión de una deducción, exención o beneficio fiscal a los expresamente (o incluso implícitamente) previstos por la Ley- en la medida que eludir un supuesto de exclusión de la exención supone en realidad la elusión del hecho imponible. Pero entiendo que una restricción de este tipo, o bien puede llevarse a cabo por vía interpretativa -sin necesidad, por tanto, de un expediente especial- o bien no es posible. Pues o bien la norma de exención no contempla en su espíritu la situación de que se trate (aunque tenga cabida en su letra) o bien dicha situación ha de considerarse como tipificada por la norma tributaria, y por tanto al margen de la posibilidad de aplicación por analogía del gravamen.

De lo anterior se desprende que el expediente de fraude de ley debe normalmente limitarse a los hechos equivalentes al hecho imponible. Aún así, dicho expediente se configura como un poderoso instrumento en manos de la Administración, para exigir excepcionalmente el tributo por analogía, más que suficiente para hacer frente a las lagunas que, por muy perfecto que sea el ordenamiento tributario y por muy tupida que sea la red de hechos imposables complementarios (a través de los cuales el legislador intenta cerrar las vías alternativas para conseguir un resultado equivalente al del hecho imponible eludiendo legalmente el gravamen), siempre será posible encontrar.

b) La improcedencia del expediente de fraude cuando ha sido posible una reacción del legislador.

Aún limitado a los hechos equivalentes al hecho imponible, el fraude de ley tributaria supone una importante quiebra a la seguridad jurídica, que sólo se justifica ante la evidencia de que la Ley fiscal siempre irá a la zaga de la realidad. Ante esta evidencia, el propio legislador, a través del art. 24 LGT, ha optado por autorizar el gravamen por analogía de algunas determinadas conductas, pese a no estar tipificadas a efectos tributarios, como si se hubiera realizado el hecho imponible. Lo que ciertamente supone romper el principio de tipicidad tal como resulta de la prohibición de extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible,

ESTUDIOS

contenida actualmente en el art. 23.3 LGT. Y lógicamente, tan formidable privilegio para la Administración, que en una materia especialmente sensible a la seguridad jurídica puede aplicar excepcionalmente la ley tributaria por analogía, debe estar rodeado de un carácter rigurosamente excepcional.

Precisamente por ello las especiales garantías que rodean al fraude de ley tributaria, lejos de restringirse por la vía interpretativa (como viene postulando un sector de la doctrina e incluso la Administración, por considerar, incorrectamente a nuestro juicio, que se trata de reaccionar frente a conductas contrarias al ordenamiento jurídico), deben potenciarse al máximo. No sólo se trata de la necesidad de seguir un procedimiento especial -pues obviamente no basta el procedimiento ordinario de liquidación, sólo aplicable cuando se ha realizado efectivamente el hecho imponible "típico"-, sino que deben concurrir circunstancias especiales que permitan llegar a la conclusión de que, pese a no haberse realizado el hecho imponible, la voluntad del legislador hubiera sido la de gravar igualmente el hecho "equivalente" realizado, y si no lo ha hecho es porque ni si quiera ha podido imaginar la posibilidad del mismo. Pues en otro caso, hay que presumir que estamos ante una economía de opción querida o al menos tolerada, habida cuenta de que el sentido de la norma no depende de los que el legislador "quiere" (voluntas legislatoris), sino de lo que la Ley "dice" (voluntas legis), y por tanto cuando la ley calla (lo haya querido o no conscientemente el legislador) no puede crearse un tributo al margen de la misma.

De lo que pueden extraerse, en mi opinión, importantes limitaciones para el recurso al fraude, algunas de ellas expresamente previstas en la Ley y ya mencionadas:

a) Así, del tenor del art. 24 resulta que se excluye el expediente de fraude de ley cuando no existe el propósito probado de eludir el tributo. Por ejemplo, quien obtiene el resultado práctico de una compraventa o permuta, a través de la constitución y disolución inmediata de una sociedad, no debe verse sometido al gravamen propio de la compraventa o permuta si de las circunstancias del caso se deduce que las operaciones societarias no se han buscado exclusivamente con la finalidad de eludir el tributo correspondiente a las primeras, sino que, por ejemplo, un incendio impide continuar la actividad recién iniciada o una sentencia adversa hace imposible utilizar la patente para cuya explotación se había constituido la sociedad. Es decir, no cabe exigir el tributo cuando en la operación realizada existe un motivo económico válido que la justifica. Pues el fraude de ley tributaria, al permitir la exigencia de gravamen sobre ciertas economías de opción, no pretende en rigor cubrir todas las lagunas que puedan existir en el sistema tributario, las cuales han de presumirse queridas por el legislador, sino sólo evitar que a través de algunas de dichas lagunas, las que resulten manifiestamente no queridas por la Ley, se produzca un vaciamiento de la potencialidad recaudatoria del sistema. Dicho en otros términos, no se trata de poner remedio sin más a los olvidos del legislador, por muy graves que estos sean, sino simplemente de evitar que la imposibilidad de prever en su totalidad las alternativas que ofrece el mundo real vacíe de contenido la ley; pero obsérvese que hablamos de imposibilidad, y no de incapacidad o incompetencia del legislador.

b) Tampoco cabe apreciar la existencia de fraude de ley, cuando el hecho "equivalente" se encuentra tipificado o de algún modo previsto por la ley tributaria, pues en tal caso es clara la voluntad del legislador, y como ya hemos dicho la Administración no puede desonocer dicha voluntad por muy injustificada que pueda considerar la opción seguida por el legislador.

c) Por la misma razón, entiendo que no cabe en principio la declaración de fraude a la ley tributaria respecto a operaciones que ya se venían realizando, aunque fuera ocasionalmente, en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida o respecto a operaciones que en dicho momento ya estaban reguladas en otros sectores del ordenamiento, pues en tal caso hay que presumir que el legislador las conocía y que, si las deja al margen de la definición del hecho imponible (bien porque no las tipifica, bien porque formula el hecho imponible en unos términos tales que no resultan reconducibles al mismo) es porque no tenía voluntad de gravarlas. Pues –insistimos una vez más– el expediente del fraude de ley no puede utilizarse como un instrumento para corregir la ley, por muy defectuosa que sea, sino que se trata precisamente de lo contrario: de un mecanismo para hacer prevalecer la voluntad del legislador ante supuestos que no pudo prever expresamente pero respecto a los que repugnaría la elusión del tributo, en el sentido de que no quepa duda alguna de que, de haberse imaginado la posibilidad del hecho “equivalente”, éste se hubiera gravado.

d) Ello excluye también las operaciones inéditas en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida, pero que con posterioridad devienen habituales en la práctica de los negocios, pues hay que entender que ante una situación de este tipo, si el legislador considerase aplicable el tributo, habría reaccionado convenientemente. Ello no quiere decir, obviamente, que una operación o negocio jurídico inusual o desacostumbrado merezca, sin más, la calificación de en fraude de ley, sino precisamente lo contrario: que los negocios usuales en el sentido de habituales o más o menos frecuentes, aunque conduzcan a un resultado equivalente al hecho imponible, no pueden someterse al tributo si no es a través de la reforma de la Ley.

e) Por último, aunque sin ánimo exhaustivo, la necesidad de respetar en todo caso la voluntad del legislador permitiría entender, en mi opinión, que cuando se produce una modificación del régimen tributario aplicable, sin que se establezca expresamente la aplicación retroactiva de la nueva norma (que amplía el ámbito del hecho imponible, o de un componente del mismo sometido a retenciones como ha ocurrido en relación con las primas únicas), no cabe tampoco utilizar el expediente de fraude de ley para conseguir dicha aplicación retroactiva, que de haberse querido se hubiera establecido expresamente, dentro de los límites que al juego de la retroactividad permite el principio de seguridad jurídica. Y evidentemente, si la retroactividad no hubiera sido posible para el legislador, por chocar con la seguridad jurídica, menos aún puede serlo para la Administración a través del expediente de fraude de ley.

c) El riesgo de gravamen de las economías de opción al margen del procedimiento de fraude: negocios inusuales y en condiciones distintas a las del mercado.

En todo caso, aún restringiendo la posibilidad de utilizar el expediente de declaración de fraude de ley a supuestos excepcionales, como resulta de lo que acaba de exponerse, constituye un instrumento peligroso en manos de la Administración. Y el peligro no radica sólo en el riesgo de que a través del expediente de fraude de ley se pretendan gravar cualesquiera economías de opción que se detecten, olvidando los límites que la seguridad jurídica impone. Sino también y sobre todo, en que dicho gravamen indiscriminado de las economías de opción se pretenda al margen del procedimiento especial para declarar el fraude de ley.

ESTUDIOS

No cabe olvidar, en este sentido, los numerosos intentos de extender el hecho imponible a través de la interpretación económica u otros mecanismos similares que han proliferado en los últimos tiempos, que más que una restricción a la seguridad jurídica en aras a la efectividad del sistema, tolerable dentro de ciertos límites, como es el caso del fraude de ley, suponían lisa y llanamente prescindir del Derecho. Y, pese a la contundente reacción del legislador, la referencia al negocio "simulado" en la nueva redacción del art. 25 de la Ley General Tributaria puede jugar un papel similar, pues no debe olvidarse que los problemas que ha venido planteando la situación anterior no venían provocados tanto por la redacción de los preceptos hoy derogados o modificados como por la utilización abusiva de los mismos; utilización abusiva que no puede descartarse de antemano respecto al negocio "simulado".

A este respecto conviene insistir en que por negocio "simulado" ha de entenderse, según resulta de la propia terminología utilizada, el negocio meramente aparente o ficticio (véase el trabajo del profesor Ferreiro en el número anterior de esta Revista), que no puede confundirse con el negocio realmente celebrado pero carente de un motivo económico válido, ni menos aún con el negocio celebrado en unas condiciones de precio u otras distintas a las habituales en el mercado.

En el primer caso, cuando existe verdadera y propia simulación, la nueva redacción del art. 25 LGT no dice nada nuevo al recordar que la liquidación del tributo, e incluso la imposición de sanciones, no puede verse perturbada por meras apariencias que no se corresponden a la realidad, ya sea porque en realidad no existe negocio alguno (facturas falsas, por ejemplo, a través de las que se pretende una deducción), o porque existe un negocio distinto (disimulado), que ningún inconveniente existe, ni existía hasta ahora, para gravar, sin perjuicio en todo caso de las sanciones que procedan.

Pero en el negocio meramente carente de sentido económico, o que se aleja de las condiciones habituales en el mercado, no existe por esta causa engaño o simulación alguna. Por lo que no cabe ninguna reacción, al margen de las previstas en la Ley (para las operaciones vinculadas, por ejemplo), como no sea a través del expediente de fraude de ley, si se cumplen los requisitos para incoar éste.

7.- La necesidad de desarrollo reglamentario y la imposibilidad de abrir expedientes de fraude en tanto no se produzca el mismo.

El propio tenor literal del art. 24 LGT, en su regulación actual, exige la aprobación de una normativa reglamentaria que regule el procedimiento de declaración de fraude de ley, y en su caso aclare los supuestos en que puede o debe recurrirse al mismo. Este desarrollo reglamentario resulta en mi opinión de la máxima urgencia -sobre todo habida cuenta de la derogación del reglamento de 1979, ya que el vacío existente no hace sino incrementar el riesgo de que la liquidación se intente por el procedimiento ordinario, con vulneración de las garantías del particular; el cual obviamente no puede pretender ningún beneficio de la "simulación", pero sí cuando ha conseguido (sin engaño ni ficción alguna) encontrar una vía no gravada por el legislador, en cuyo caso la aplicación del tributo por analogía sólo es posible excepcionalmente, y en todo caso ha de ir acompañada de las necesarias cautelas.

En tanto el necesario procedimiento especial no se apruebe, la Administración debe abstenerse, en mi opinión, de iniciativa alguna respecto a los hechos en fraude de ley tributaria. Pues en estos casos no cabe, a mi juicio, el ejercicio de la potestad administrativa por una vía distinta del "expediente especial" a que se refiere el art 24. En particular, no cabe acudir al procedimiento general de inspección (y menos con sanciones), ni tampoco al procedimiento administrativo general (aunque parece que se han abierto dos expedientes de fraude por esta vía), pues si bien es cierto que, en ausencia de un procedimiento específico, se aplica sin más el previsto en la Ley 30/1992, en cuanto Derecho supletorio, ello difícilmente puede ser así cuando la ley ordena precisamente un procedimiento "especial".

Téngase en cuenta, además, que aquí no es aplicable la tesis según la cual la inexistencia de procedimiento o de desarrollo reglamentario no puede ser obstáculo para el ejercicio del derecho sustantivo, pues dicha tesis se ha elaborado como mecanismo de protección de los particulares (y de las Comunidades Autónomas y entes locales) frente al Estado, y no es trasladable por tanto a las situaciones activas de la Administración frente a los contribuyentes. Téngase en cuenta, además, que en el caso que nos ocupa la falta de desarrollo reglamentario es imputable precisamente al propio acreedor, por lo que mal podría pretender el ejercicio del derecho sustantivo quien, para ello, tiene en su mano el paso previo de aprobar el correspondiente procedimiento.

En todo caso, hubiera sido deseable que la Ley precisara mínimamente en qué debe consistir la especialidad del expediente de fraude de ley. Pese al silencio del art. 24 LGT en este punto, entiendo que al menos la especialidad debería radicar en el órgano competente para resolver. El peligro que, para la seguridad jurídica, supondría un abuso del fraude de ley tributaria aconseja -si no obliga- atribuir la competencia a un órgano verdaderamente imparcial que no se vea en modo alguno contaminado por la impresión que, se quiera o no, el actuar se forma tras la inspección, y que fácilmente se traslada al Inspector jefe e incluso a los Delegados de la Agencia. Desde esta perspectiva, entiendo que debería meditarse la posibilidad de una solución de tipo arbitral, que redundaría en una mayor garantía para los contribuyentes afectados; especialmente si al órgano que pueda crearse al efecto se atribuyese, además, la facultad de atender con carácter vinculante las consultas formuladas por los particulares con anterioridad a la realización de la operación de que se trate.

De no hacerse así, al menos convendría suspender la ejecutividad de la liquidación derivada de la declaración de fraude hasta que tal declaración sea firme (el proyecto actualmente en tramitación prevé, según parece, que tal liquidación sea ejecutiva en cuanto recaiga resolución en vía económico-administrativa), a cuyo efecto cabría incluso separar la declaración de fraude de la liquidación, y subordinar la práctica de esta última a la firmeza de la anterior.

ESTUDIOS

LOS DEBERES CONTABLES Y REGISTRALES Y LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA SANCIONADORA Y DE TIPICIDAD

Francisco HERNANDEZ GONZALEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I.- Los deberes contables y registrales y el acatamiento del principio de legalidad tributaria en su establecimiento

La figura de los deberes contables y registrales cabe encuadrarla en la más amplia de los deberes tributarios, denominación esta a la que se suele añadir el término de colaboración¹. Los deberes de colaboración tributaria se integran a su vez dentro de la categoría de los "deberes públicos de prestación" caracterizados por obligar a los particulares a facilitar a los entes públicos en que se integran y en razón únicamente a esa integración aquellos bienes y aquellas actividades personales que dichos entes necesitan para la satisfacción de las necesidades colectivas².

Dentro de los deberes de colaboración tributaria los de índole contable y registral se caracterizan³ por ser deberes tributarios que nacen exclusivamente de la ley, entendida en un sentido amplio o material, frente a otros deberes que pueden nacer indistintamente de la ley y de un requerimiento de la Administración, por coincidir generalmente el sujeto del deber con

¹ Cfr., entre otros, CASADO OLLERO G. "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco", H.P.E. nº 68, 1981, pág. 170, CAYON GALIARDO, A. "Reflexiones sobre el deber de colaboración (XXXII Semana de Estudios de Derecho Financiero), I.E.F. Madrid, 1986, pág. 786, SANCHEZ SERRANO, L., "La declaración tributaria", I.E.F., Madrid, 1978, pág. 20 y sigs., RUIZ GARCIA, J.R. "Secreto bancario y Hacienda Pública", Cívitas, Madrid 1988, págs. 93 y sig., LOPEZ MARTINEZ, "Los deberes de información tributaria", IEF-Marcial Pons, 1992, págs. 13 y ss y HERNANDEZ GONZALEZ, F. "Una contribución al estudio de los deberes tributarios", CREDF, nº 69, págs. 5 y ss.

² ALESSI, "Principi di diritto amministrativo", II, Giuffrè, Milán, 1966, pág. 647.

³ HERNANDEZ GONZALEZ, op. cit., pág. 26 y ss.

ESTUDIOS

el de la obligación tributaria a la que aquel sirve⁴ y por consistir su contenido esencial en un hacer respecto de determinados libros y registros.

El fundamento último de los deberes contables y registrales radica en el deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través, en este caso, de la consecución del interés fiscal representado por la determinación del crédito tributario. En aquellos impuestos en los que la base imponible se establece a partir de magnitudes como ingresos y gastos o el importe de las operaciones, la configuración de prestaciones contables y registrales que reflejen dichas magnitudes, sólo conocidas en su integridad por el sujeto pasivo, resulta esencial para la cuantificación de la cuota y derivadamente de los demás componentes de la deuda tributaria. De ahí el interés de la Hacienda Pública en el establecimiento y cumplimiento por los sujetos afectados de los deberes contables y registrales. Y de ahí también que el fundamento de tales deberes coincida con el bien jurídico protegido por el legislador al castigar el incumplimiento de aquellos, bien sea en vía tributaria bien sea en vía penal⁵.

La regulación de estos deberes se contiene como es sabido en las leyes de los respectivos tributos a las que parece remitirse el art. 35,2 de la Ley General Tributaria al señalar que los sujetos pasivos "están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezcan"⁶.

En el Impuesto sobre Sociedades el art. 139,1 de la ley 43/1995 se limita a efectuar, al igual que lo hacía la ley 61/1978⁷, una referencia sumaria al deber de llevanza de la contabilidad al dis-

⁴ No siempre se da esa coincidencia, como es el caso de los entes del artículo 33 de la Ley General Tributaria que desarrollen actividades empresariales o profesionales.

⁵ PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", I.E.F., Madrid, 1986 pág. 202, señala que el bien jurídico específico protegido de los fraudes fiscales contables es el representado por el interés público a la llevanza, por parte de los sujetos obligados a ello, de una contabilidad en regla, que permita conocer la auténtica realidad de la empresa y en último término determinar la existencia y el alcance de la deuda tributaria. Sin embargo, al tratar del bien jurídico genérico protegido en los delitos tributarios, el citado autor prefiere referirlo a la función tributaria más que a conceptos como relación jurídico tributaria o crédito tributario, que en su opinión, remiten a contenidos exclusivamente patrimoniales (op. cit. nota a pie de página 66).

⁶ Debe destacarse que, en mi opinión, la configuración por cada tributo de sus propias exigencias contables o registrales, al margen de lo dispuesto en otros, ha sido una de las causas de que estos deberes hayan sido calificados de "cumplimiento en muchos casos difícil, sumamente gravoso y casi imposible" (SANCHEZ SERRANO, L. "Comentarios a la Ley del I.R.P.F. y reglamento del Impuesto" (art. 101), Editorial Colex, 1993, pág. 667). De ahí que la doctrina haya predicado desde hace tiempo una sistematización, refundición y simplificación a nivel normativo de los deberes contables y registrales en los diversos tributos, objetivo que se podría alcanzar tal vez de manera más perfecta por una norma de carácter general. En tal sentido se hizo público hace algún tiempo un proyecto de Real Decreto sobre obligaciones o deberes de colaboración en la gestión tributaria que, en los aspectos registrales, suponía un avance sobre la dispersa y prolija regulación actual (Una referencia al mismo puede encontrarse en HERNANDEZ GONZALEZ, F. "Divergencias en el régimen jurídico del deber de llevanza de la contabilidad en el Derecho Mercantil y en el Derecho Tributario", Impuestos, nº 5/1990, págs. 21 y 22). La posibilidad contemplada en la normativa del I.V.A. y del I.G.I.C. (arts. 62,3 y 30,3 de sus respectivos reglamentos) de utilizar a efectos de estos impuestos los Libros o Registros establecidos para otros tributos o por las normas mercantiles, implica una superación de ese carácter estanco de la normativa tributaria sobre deberes contables o registrales que hemos dejado señalado. Respecto del I.G.I.C., cfr. en este punto, CLAVIJO HERNANDEZ, F. "Impuesto General Indirecto Canario", Editorial CISS, 1995, hojas intercambiables, Octubre, 1995, p. XIV-45.

⁷ En el artículo 30,3 de dicha ley, como observó PEREZ ROYO (op. cit. pág. 209), el deber contable aparecía no de forma autónoma sino ligado al de la declaración.

poner que "los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen".

Es posible que, al igual que sucedió en la normativa vigente hasta 31 de diciembre de 1995⁸, sea en el futuro Reglamento en donde se especifiquen de manera detallada los deberes contables y registrales de los sujetos pasivos, pero observese en cualquier caso que, siguiendo los antecedentes de la ley 61/1978, tampoco en nueva ley se hace mención alguna al establecimiento, vía reglamentaria, de prestaciones registrales.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el art. 101,2 de la ley 18/1991, de 6 de junio⁹, establece el deber de los sujetos pasivos que desarrollen actividades empresariales en régimen de estimación directa de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y el número 3 del referido precepto remite al Reglamento en cuanto a los libros o registros a llevar y a lo que determine el Ministerio de Economía y Hacienda respecto a la forma de llevanza en relación a los sujetos pasivos en general del Impuesto¹⁰. Previsión que, en cuanto a los libros y registros, desarrolla el art. 67 del Reglamento exclusivamente respecto de los sujetos que realicen actividades empresariales o profesionales, tanto en estimación directa como en las dos modalidades de la estimación objetiva.

Ha de reseñarse en relación con los registros que el citado precepto reglamentario establece un deber de diligenciado¹¹ respecto del cual la Orden de 4 de mayo de 1993 da la opción al sujeto obligado de transformarlo en un deber de comunicación de determinados datos sobre los mismos¹².

En el Impuesto sobre el Valor Añadido el art. 164,4º de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, implanta "con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente", el deber de los sujetos pasivos de "llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables". Los libros-registros a llevar y la forma de cumplimentar los mismos son regulados en los artículos 62 a 70 del Reglamento, aprobado por R. Dto. 1624/1992, de 29 de diciembre. En el Impuesto General Indirecto Canario, la regulación de los deberes registrales tiene lugar de forma semejante a la del I.V.A., como puede observarse examinando los arts. 59,1,d) y 60 de la ley 20/1991 y los arts. 28,1,d) y 30 a 37 del Reglamento de Gestión¹³.

⁸ El artículo 281 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1631/1982, establecía los registros obligatorios.

⁹ Cfr. los interesantes comentarios a este artículo de SANCHEZ SERRANO, L., en la obra colectiva "Comentarios a la ley del I.R.P.F..." anteriormente citada.

¹⁰ Sorprende la amplitud que emplea el texto de este número del art. 101 de la ley al no limitar los deberes registrales a los sujetos pasivos que realicen actividades empresariales o profesionales, posibilitando por tanto su aplicación a los perceptores de cualquier componente de renta.

¹¹ Sin contar para ello con cobertura legal, como ha destacado SANCHEZ SERRANO, (op. últimamente citada, pág. 663). En efecto, la ley sólo remite al reglamento y a lo que disponga el Ministerio de Economía y Hacienda en cuanto al deber de llevanza, no autorizando sin embargo el establecimiento de un nuevo deber, el de diligenciado.

¹² Número 11, 1) y 3) de la citada Orden Ministerial.

¹³ Un estudio detallado de los deberes registrales en el I.G.I.C. puede confrontarse en CLAVIJO HERNANDEZ, F. "Impuesto General ..." cit., pág. XIV-45 y sigs.

ESTUDIOS

De la regulación de los deberes contables y registrales de los diferentes tributos se desprende la existencia de dos deberes contables de carácter general, el de llevanza y su complementario, el de conservación y asimismo la existencia de deberes específicos en determinados tributos, como el de diligenciado de los registros previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A nuestro juicio, pocas dudas pueden haber acerca de que los deberes contables y registrales que hemos dejado señalados constituyen una actividad o prestación personal¹⁴ que los sujetos afectados deben prestar al ente público a favor del cual se establecen y ello tiene unas consecuencias destacadas desde el punto de vista del principio de legalidad recogido en el artículo 31,3 de la Constitución. Al disponer que "sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley", nuestro texto fundamental configura, como ha destacado SANCHEZ SERRANO, un tratamiento equivalente del principio de legalidad para el "establecimiento" de cualesquiera prestaciones "de carácter público" tanto "personales" como "patrimoniales"¹⁵. Es un extendido error, ha escrito el expresado autor, el "considerar que las exigencias del principio de reserva de ley y, en general, del principio de legalidad, serían de escasa relevancia en el ámbito de los llamados deberes tributarios formales"¹⁶. En esta misma dirección se ha señalado que el principio de reserva de ley, "si bien puede tener su concreción a través de la potestad reglamentaria no se satisface con la mera habilitación legal para la imposición de este tipo de deberes"¹⁷.

Partiendo de este planteamiento que no parece difícil de admitir¹⁸, la cuestión se centra en si la normativa española que regula los deberes contables y registrales se ajusta a esas exigencias mínimas del principio de reserva de ley que se deriva del artículo 31,3 de la Constitución, es decir, que la ley contemple al menos los aspectos o elementos esenciales de la prestación personal contable y registral tales como los sujetos obligados, el objeto de la misma, etc. De un examen, aún somero como el que hemos realizado previamente, de esa regulación parece desprenderse una doble conclusión. De un lado, que las prestaciones contables no parecen plantear problema alguno en este sentido dado que en la actualidad tanto

¹⁴ Con independencia de que al no ser "personalísima" quepa su realización a través de tercera persona. Sobre la distinción entre prestaciones personales y personalísimas o infungibles vease en la doctrina civilista, entre otros, DIEZ-PICAZO: "Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial", VI, Ed. Tecnos, 2ª ed., Madrid, 1986, págs. 452 y sigs. En relación con los deberes tributarios cfr. HERNANDEZ GONZALEZ, F., "Una contribución..." cit., págs. 12 y 13.

¹⁵ En "Comentarios..." ult. cit., pág. 615. "No se advierte razón alguna —escribe SANCHEZ SERRANO— en virtud de la cual las exigencias de tal principio, incluso en cuanto a su aspecto o manifestación de reserva de ley, hayan de ser distintas con respecto al establecimiento o exigencia, bien de una prestación patrimonial —el pago del tributo—, o bien de una prestación personal —una declaración tributaria, una autoliquidación o cualquier otra prestación de esta naturaleza—".

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ LOPEZ MARTINEZ, op. cit., pág. 216.

¹⁸ La doctrina, en general, entiende que el contenido esencial del deber tributario deber ser fijado en la ley. Así, FERREIRO, en "Curso de Derecho Financiero español", Marcial Pons, 1995, 17 edición, pág. 60, escribe: "La ley debe determinar en cada caso, como ya sabemos, los elementos esenciales del tributo y de las prestaciones personales que le acompañan". La cuestión, como decimos en el texto, se desplaza entonces a confirmar si, efectivamente, la ley tributaria contempla el contenido esencial de los deberes contables y registrales.

la norma tributaria como la mercantil, a la que aquella se remite de forma expresa, tienen carácter de ley formal¹⁹. Así, el Código de Comercio en su título III se ocupa "De la contabilidad de los empresarios", regulando con toda clase de detalle tanto los aspectos formales como sustanciales de los distintos deberes contables: el de llevanza, el de conservación, y el de legalización de libros. Sin embargo, no sucede lo mismo con las prestaciones registrales tributarias. La mera habilitación reglamentaria que se contiene de forma expresa en algunos, no en todos²⁰, de los tributos mencionados y respecto de algunos de los deberes registrales, no de todos²¹, no puede entenderse respetuosa con aquellas exigencias derivadas del principio de reserva de ley ya mencionados²².

Ello como resulta evidente tiene una destacada importancia en relación con el objeto de nuestro trabajo ya que afecta no sólo a la validez de la propia exigibilidad de los deberes registrales tributarios sino también a los presupuestos en que descansan las normas que regulan la represión o castigo de su incumplimiento, aspecto este al que nos referimos seguidamente en dos de sus principios más relevantes.

II.— Los deberes contables y registrales y el respeto de los principios de legalidad sancionadora y de tipicidad en la represión de su incumplimiento

Los estudios doctrinales sobre las infracciones tributarias han distinguido, siguiendo las aportaciones penalistas, el principio de legalidad y el de tipicidad. Mientras este último hace referencia a que el comportamiento infractor, así como la sanción prevista para el mismo, debe aparecer descrito con suficiente precisión en una norma, el primero comporta la exigencia de que el precepto que establece el tipo de infracción y la sanción prevista para el mismo debe ser una norma con rango formal de ley²³.

Ambos principios, estrechamente unidos, aparecen reflejados en el art. 25,1 de la Constitución, por más que con referencia al principio de legalidad, la ambigua expresión "legislación

¹⁹ Sin embargo, en la normativa del I.R.P.F. en vigor hasta el 31/12/91, la remisión al Código de Comercio se efectuaba por una Resolución de la Dirección General de Tributos. Véase el contenido de la nota 22.

²⁰ En el Impuesto sobre Sociedades no existe autorización previa de la ley para el establecimiento por el reglamento de prestaciones registrales.

²¹ Recuérdese que el deber de diligenciado de los registros en el I.R.P.F. no cuenta con habilitación de la ley (SANCHEZ SERRANO, op. cit. pág. 663).

²² Realmente el Derecho tributario español tiene ya una tradición inveterada de falta de adecuación al principio de legalidad en el establecimiento y regulación de los deberes contables y registrales. Recuérdese la problemática suscitada bajo la regulación anterior del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde la determinación de los deberes contables y registrales se hallaba contenida en una simple Resolución del Centro Directivo de la gestión de los tributos que, como dijo la Audiencia Provincial de Madrid en S. 27/3/89, f. j. 5º ni siquiera se encontraría "entre aquellas que constituyen fuente del derecho tributario". Cfr. entre otros, el comentario a dicha sentencia de FALCON Y TELLA, en CREDF, nº 63, págs. 448 y 449. En una posición favorable al esquema normativo seguido por el legislador tributario español, en el establecimiento de deberes contables y registrales, con la excepción del I.R.P.F., se sitúa PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones...", cit., p. 210 y ss. Véase nota 44.

²³ PEREZ ROYO, "Derecho Financiero y Tributario. Parte general", Civitas, 1995, 5ª edición, págs. 289 y 290.

ESTUDIOS

vigente" haya dado origen a debates sobre el alcance y contenido de los límites a la potestad sancionadora de la Administración, debates que no han impedido la decidida afirmación de la vigencia de la reserva de ley con base en una interpretación conjunta del artículo 25,1 con los artículos 9,3, 53,1 y 103 de la C.E.²⁴.

Si indagamos en el ordenamiento jurídico tributario normas que desde el punto de vista de estos dos principios se relacionen con la represión del incumplimiento de los deberes de colaboración en la gestión tributaria y más concretamente con los deberes contables y registrales, podemos encontrarnos con tres normas o más exactamente con con dos normas y un grupo de ellas: la Ley General Tributaria (L.G.T.), la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común (L.R.J.A.P.P.A.C.) y las leyes propias de aquellos tributos que tienen establecidos deberes de tal naturaleza (I.S., I.R.P.F., I.V.A., I.G.I.C.). Vamos a ir examinando como se reflejan en los preceptos de estas normas los referidos principios de legalidad sancionadora y de tipicidad.

En cuanto al primero podemos encontrar evidencias del mismo al menos en los artículos 77, 1 y 2, 78, 2 y 3 de la L.G.T. y en el artículo 129 de la L.R.J.A.P.P.A.C.

En el artículo 77 de la L.G.T., mientras que el apartado 1, al ofrecer un concepto de infracciones tributarias, nos especifica la clase de normas en que aquellas han de ser tipificadas y sancionados –las leyes–, el apartado 2 introduce, a través de la ley 25/1995, una referencia a las fuentes reguladoras de las infracciones y sanciones tributarias –la Ley General Tributaria y las restantes normas tributarias–, remisión esta que ha sido calificada como "formula de estilo" por la doctrina, que rechaza generalmente cualquier intento de introducir especialidades significativas del régimen sancionador tributario respecto de otros regímenes sancionadores administrativos²⁵.

En este sentido, PEREZ ROYO²⁶ ha defendido el que la exclusión de la materia tributaria del ámbito de aplicación de la Ley 30/1992 se restringe únicamente a los aspectos procedimentales, pero no alcanza a los aspectos sustantivos, postulando en consecuencia la plena y directa aplicación a dicha materia de los principios contenidos en el Capítulo I del título X de la Ley 30/1992 que, por otra parte, vienen a ser simple reflejo de principios ya recogidos en la C.E.²⁷.

En el artículo 78 de la L.G.T., el apartado 2, al referirse a la posible tipificación de supuestos de infracciones simples en las leyes de cada tributo, ha significado una mejora sobre la anterior redacción del precepto, resaltando el principio de legalidad²⁸. Sin embargo, es la

²⁴ ZORNOZA PEREZ, "El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)", Civitas, 1992, pág. 72. En la pág. 74, el citado autor ofrece una plausible interpretación del empleo por el constituyente de los términos "legislación vigente".

²⁵ PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, "La Reforma de la Ley General Tributaria", McGraw-Hill, 1995, págs. 51 y 52, CASANA MERINO, F. "La configuración del ilícito tributario", en "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma", I.E.F., 1991, volumen II, pág. 1093.

²⁶ "Derecho Financiero y...", cit., págs. 288 y 289.

²⁷ Ello no obsta, señala PEREZ ROYO, a que cuando existan normas sustantivas en la L.G.T. las mismas prevalezcan, en razón de su especialidad, sobre los criterios generales contenidos en la Ley 30/1992.

habilitación contenida en el apartado 2 "in fine" a las normas reglamentarias de los tributos y en el apartado 3 a los reglamentos de desarrollo de la L.G.T., a fin de especificar, dentro de los límites de la Ley, las infracciones y sanciones simples, la que plantea mayores dudas desde el punto de vista del respeto al principio de legalidad sancionadora²⁹.

En este sentido ha de resaltarse que la Sentencia del T.C. 3/1988, de 21 de enero, ha señalado que la remisión reglamentaria será respetuosa con el principio de legalidad siempre que "queden suficientemente determinados los elementos esenciales de la conducta antijurídica (de tal manera que sólo sean infracciones las acciones y omisiones subsumibles en la norma con rango de Ley) y la naturaleza y límites de las sanciones a imponer". Pronunciamiento del T.C. que parece haber inspirado al legislador³⁰, cuando, en el artículo 129,3 de la Ley 30/1992, al regular la habilitación reglamentaria para introducir especificaciones o graduaciones a las infracciones o sanciones establecidas legalmente, ha incluido las frases "sin constituir nuevas infracciones o sanciones" y que "contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes", frases que son muy significativas de los límites y de los fines que pretende en la Ley 30/1992 la habilitación reglamentaria.

Al margen de la aplicación directa de dicha ley al campo tributario, como a mi juicio, fundadamente, postula PEREZ ROYO³¹, es de lamentar que el legislador de la Ley 25/1995, no haya seguido más de cerca la pulcritud en el respeto del principio constitucional de legalidad sancionadora empleado por el de la Ley 30/1992³², circunstancia esta en la que quizás pueda verse un pequeño reflejo de ese fenómeno denunciado por algunos autores de la singularidad de lo tributario en el ordenamiento jurídico español³³.

²⁸ PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, op. cit., pág. 61. No obstante hay que destacar que la doctrina ya había entendido que la expresión "por la Ley" en vez de "por esta Ley" que figuraba en el proyecto de reforma de la L.G.T. de 1985, posibilitaba que las leyes de los distintos tributos precisasen los contornos de las infracciones simples. Cfr. PEREZ ROYO "Los delitos y las infracciones..." cit. pág. 274, ZORNOZA PEREZ "El sistema de infracciones..." cit., págs. 84 y 85.

²⁹ Véanse las dudas planteadas a este respecto en el trámite parlamentario en PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, op. cit., pág. 62.

³⁰ GARCIA MANZANO, P. "De la potestad sancionadora" en "Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)", Carperi, 1993, pág. 370.

³¹ "Derecho Financiero y..." cit., pág. 288 y 289.

³² Para BAENA AGUILAR, A. en la obra colectiva "Código de delitos e infracciones en materia financiera y tributaria" (MARTINEZ LAGO, M.A., APARICIO PEREZ, J., BAENA AGUILAR, A. y GARCIA DE LA MORA, L.) La Ley, 1993, p. 423, sin embargo se daba coincidencia entre el art. 78,2 de la L.G.T. en la redacción de la Ley 10/1985 y el 129,3 de la L.R.J.A.P.P.A.C.

³³ SANCHEZ SERRANO, "Los españoles ¿súbditos fiscales?", "Impuestos" I/1992, pág. 236 y ss. Recientemente, ALVAREZ-CIENFUEGO SUAREZ en "La confidencialidad de los datos tributarios y el derecho de acceso de los contribuyentes", Actualidad Jurídica Aranzadi, año V, nº 226, pág. 3, ha puesto de relieve como el artículo 21,2 de la Ley Orgánica 5/1992, "cuando establece excepciones a los derechos de acceso y rectificación, otorga un trato de excesivo favor a los ficheros de la Hacienda Pública, incluso por encima de las previsiones que se refieren a los ficheros policiales, en los que las excepciones están mucho más precisadas y definidas". También en lo que se refiere a la captura y posterior informatización de datos personales de naturaleza tributaria, la Administración goza de unos privilegios

ESTUDIOS

En cuanto al principio de tipicidad en relación con la represión del incumplimiento de los deberes contables y registrales, ya la doctrina, con ocasión de la reforma introducida por la Ley 10/1985 había señalado, con carácter general respecto de las infracciones simples, la falta de respeto del principio de tipicidad³⁴. En la ley 25/1995 se observa el intento de superar esas deficiencias a través de la mención, en el apartado 1 del artículo 78, de unos supuestos de conductas constitutivas de infracciones de tal naturaleza, entre las que se encuentran "el incumplimiento de las obligaciones³⁵ de índole contable, registral y censal". Sin embargo, la nueva redacción del artículo 78,1 de la L.G.T. no parece haber superado los defectos de tipicidad señalados por la doctrina. En primer lugar, porque las infracciones tributarias simples siguen siendo un tipo abierto caracterizado como toda infracción tributaria que no sea grave y siempre que esa conducta no opere como elemento de graduación de las sanciones³⁶. En este sentido cabe resaltar que las conductas tipificadas como infracciones simples lo son a título meramente enunciativo³⁷. En segundo término, porque la definición de la conducta tipificada es en sí misma abierta o excesivamente genérica ("incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral..."), lo que ha motivado, en algún caso con cierta similitud, su rechazo por el Tribunal Constitucional³⁸.

La verdadera tipificación de las infracciones tributarias en materia de deberes contables y registrales se sigue conteniendo tras la reforma de 1995, como ya señalara la doctrina³⁹, en el artículo 83,3 de la L.G.T. con ocasión de regular las sanciones de las infracciones denomina-

en la Ley 5/92 que, a juicio de dicho autor, "superan incluso las lógicas restricciones de otros ficheros, como son los policiales, en los que la seguridad pública o la represión de las infracciones penales pueden justificar una mayor restricción de los derechos de los ciudadanos".

³⁴ CLAVIJO HERNANDEZ, F. "El Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal", Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1984, p.p. 9-10. PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones..." cit. p. 344.

³⁵ CLAVIJO HERNANDEZ, F. "El Proyecto de Ley..." cit. pág. 44, ya puso de relieve en su día como el empleo de la palabra "obligación" era incorrecta y debería de ser sustituida por la de "deber". Más recientemente y en relación con el I.R.P.F., SANCHEZ SERRANO, L., "Comentarios a la ley del I.R.P.F. ..." cit., p. 662, ha formulado similar observación. Sin embargo, el legislador tributario ha permanecido insensible a esta mejora conceptual propuesta por la doctrina.

³⁶ PEÑA ALONSO y CORCUERA TORRES, op. cit., p. 60.

³⁷ PEREZ ROYO, F., afirma que la nueva redacción del art. 78, "aparenta corregir este defecto, añadiendo a la anterior definición una enumeración de conductas que, "en particular" tienen la consideración de infracciones simples" ("Derecho Financiero...", cit., p. 301). En el mismo sentido, FERREIRO, "Curso de Derecho Financiero..." cit., pág. 458.

³⁸ En efecto, en su sentencia de 15 de noviembre de 1990, el T.C. se ha mostrado contrario, bien que en el campo sancionatorio en relaciones de sujeción especial (faltas de índole disciplinario), a la utilización de cláusulas como la de "incumplimiento de los deberes y obligaciones del funcionario" (tipificada como falta grave por el Reglamento Disciplinario de 16 de agosto de 1969). En este campo, no obstante, el T.C. ha entendido que el alcance de la reserva de ley pierde parte de su fundamentación material al ser la potestad sancionadora del Estado no expresión del "ius puniendi" genérico del Estado, sino manifestación de la capacidad propia de autoordenación correspondiente (SSTC de 20 de abril y de 21 de diciembre de 1989).

³⁹ PEREZ ROYO, F., "Los delitos y las infracciones..." cit., p. RUFIAN LIZANA, M.D. "La constitucionalidad de la regulación de las infracciones y sanciones tributarias en la L.G.T.", CREDF, nº 58, 1988, p. 240 y ZORNOZA PEREZ, J.J. "El sistema de infracciones..." cit., p. 179, BAENA AGUILAR, A. "Código de delitos e infracciones..." cit., págs. 423 y 424.

das "cualificadas"⁴⁰. En este aspecto se mantiene, con algunas modificaciones⁴¹, la estructura de las conductas antijurídicas diseñada por la Ley 10/1985.

Es de resaltar que siendo esa la verdadera tipificación de las infracciones tributarias de índole contable y registral y no la clausula abierta del art. 78, 1, c), sólo la realización de alguna de esas específicas conductas podrá constituir infracción, o lo que es lo mismo, el incumplimiento de los deberes contables y registrales que no encaje en alguna de las conductas descritas en el art. 83,3 de la L.G.T. no revestirá naturaleza de infracción. Al carácter absoluto de esta afirmación contribuye además la circunstancia de que en las leyes de los diferentes tributos que tienen establecidos deberes de tal naturaleza (I.R.P.F., I.S., I.V.A., I.G.I.C.) no figuren tipificados supuestos de infracciones simples en esta materia, posibilidad prevista en el 78,2 de la L.G.T.

III.- La conexión entre los principios de legalidad tributaria y sancionadora

Hasta ahora nos hemos referido por separado a los principios de legalidad tributaria y sancionadora. Quizás ha llegado el momento de ponerlos en relación⁴² y ello suele ocurrir en los trabajos doctrinales más frecuentemente desde la óptica del estudio de las normas sancionadoras que del de las normas que establecen los deberes de colaboración⁴³.

En los referidos trabajos podríamos distinguir al menos tres posiciones diferentes. De un lado, la representada por aquellos autores⁴⁴ para los cuales el papel preponderante que el reglamento tiene a la hora de establecer los deberes de colaboración en la gestión tributaria, les lleva a defender la extensión de ese protagonismo al campo de la represión de su incumplimiento. Sería absurdo, en su opinión, no adoptar el mismo esquema en el terreno del establecimiento de los deberes que en el castigo de los ilícitos con aquellos relacionados.

⁴⁰ PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones...", cit.p. 347.

⁴¹ Quizás una de las modificaciones más importantes introducida por la ley 25/1995 sea la experimentada por la conducta consistente en el retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad que ahora afecta también a "los registros establecidos por disposiciones fiscales". Asimismo la sanción de esta conducta se integra con la del resto de las infracciones de deberes contables y registrales de manera que su límite mínimo y máximo se eleva de 10.000 a 25.000 Ptas. y de 200.000 a 1.000.000 de ptas. En relación con la regulación anterior cfr., entre otros, MERINO JARA, I. "Infracciones simples (art. 78)", en "Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma" pp. 1141 y ss.

⁴² FERREIRO "Curso de Derecho Financiero...", cit., p. 52, escribe que "el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbdito o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad; la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria)". En puridad, deberíamos hablar de un principio, el de legalidad, que se manifiesta respecto de diversas materias.

⁴³ Con todo, SANCHEZ SERRANO, L. "Comentarios a la ley del I.R.P.F...." cit., págs. 662 y 663, al estudiar la configuración de los deberes contables y registrales en la nueva ley del I.R.P.F., ha señalado su trascendencia desde la perspectiva de la represión de su incumplimiento tanto en la vía tributaria como en la penal.

⁴⁴ FERNANDEZ CUEVAS, A., en AA.VV. "Comentarios de las Leyes Tributarias y Financieras, T. II-A. Modificación parcial de la Ley General Tributaria, Ed. de Derecho Financiero, 1985, p. 106; en el mismo sentido DELGADO PACHECO, A. "Algunas cuestiones polémicas en la reforma de la Ley General Tributaria", "Gaceta Fiscal", núm. 25, 1985, p. 109.

ESTUDIOS

La segunda posición se configura por aquellos autores que defendiendo con vigor el principio de legalidad penal o sancionadora en la represión del ilícito en materia de deberes tributarios, no se muestran escrupulosos al interpretar el principio de legalidad respecto de la implantación de los referidos deberes, bien porque consideran que la remisión al reglamento que efectúa la ley de cada tributo es correcta, en general⁴⁵, bien porque excluyen toda consideración directa a tal principio al rechazar la primera de las posturas citadas⁴⁶.

Finalmente podemos distinguir otros autores para los cuales la represión de los ilícitos citados lleva consigo la adecuada observancia del principio de legalidad tributaria en el establecimiento y configuración de los deberes de colaboración, de manera que la citada represión sólo puede ser constitucional si se cumplen dos premisas: primero que las obligaciones y deberes exigidos por la gestión de los tributos esten amparados por una ley formal, y segundo, que la infracción también esté descrita en una ley de este tipo⁴⁷.

De lo expuesto hasta el momento puede colegirse sin dificultad que el autor de estas líneas se inclina decididamente por la tercera de las posturas apuntadas. En mi opinión, la represión de los ilícitos contables y registrales y, en general de los deberes de colaboración en la gestión tributaria, pasa necesariamente por el cumplimiento escrupuloso de ambas manifestaciones del principio de legalidad, lo que implica de manera concreta la presencia en la ley formal, tanto de los elementos esenciales del deber de colaboración tributaria como de la conducta antijurídica que tipifica la infracción, sin que sea admisible, en ninguno de los dos aspectos, la mera remisión al reglamento. En este sentido, nuestro derecho positivo no presenta en ambas facetas, como hemos intentado poner de relieve, un panorama muy satisfactorio.

⁴⁵ PEREZ ROYO, F. "Los delitos y las infracciones...", cit., p.

⁴⁶ ZORNOZA PEREZ, J.J. "El sistema de infracciones..." cit. p.

⁴⁷ RUFIAN LIZANA, M.D. "La constitucionalidad de la regulación...", cit., p. 241. En el mismo sentido, FERREIRO, "Curso de Derecho Financiero..." cit., págs. 457 y 458. CLAVIJO HERNANDEZ, F. "El Proyecto de ley..." cit., p. 10 parece también participar de este criterio cuando al proponer un modelo de definición normativa de infracción simple hace referencia a los deberes de colaboración "establecidos en las leyes de cada tributo".

ESTUDIOS

EL FUNDAMENTO "EX LEGE" DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN LOS COMPORTAMIENTOS CON FRAUDE A LA LEY.

(En torno al nuevo artículo 24 de la L.G.T.)

José Luis PEREZ DE AYALA

Catedrático de la Universidad San Pablo-CEU

Miembro de la AEDAF

I. Perplejidades doctrinales ante la nueva regulación del fraude a la Ley Tributaria en el Art. 24 de la LGT modificado por la Ley 25/1995 de 20 de julio. Concepto que se adopta.

1. La Ley 25/1995 de 20 de julio ha venido a dar nueva redacción al Art. 24 de la Ley General Tributaria, regulador del fraude a la Ley. En un primer momento, se recibe en la doctrina como un claro avance sobre la redacción anterior a la reforma que se había mostrado contradictoria e inoperante (1). Pero, de inmediato y paradójicamente, han surgido interpretaciones doctrinales fuertemente discrepantes, cuando no antitéticas e incompatibles, sobre el nuevo precepto.

A) El profesor Falcón ha señalado que, de este último resulta claro que el concepto de fraude a la ley tributaria se refiere a comportamientos en que no se ha realizado el hecho imponible tipificado en la ley eludida en fraude. Y a partir de aquí, señala que, entonces, lo que la nueva normativa viene a establecer es un concepto a la ley tributaria radicalmente diverso y regulado por el Derecho Civil: concepto, el tributario, que se dirige a gravar por aplicación analógica de las normas que tipifican los hechos imponibles, no sólo los comportamientos elusivos de las mismas mediante fraude de ley; sino también, ciertos comportamientos, de *economía de opción*, en la medida en que estos produzcan resultados

1. Eseverri: "Comentarios a los artículos 24, 25 y 28 de la Ley General Tributaria".

En Alonso González y otros: "La reforma de la Ley General Tributaria", Barcelona, Cedex Editorial, 1995.

Un comentario crítico a los nuevos preceptos citados, en Ferreiro: "Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria", en Quincena Fiscal, Octubre 1995, nº 17, págs. 17 y ss.

Para la doctrina anterior al nuevo precepto es básica la obra de Tulio Rosembuj: "El fraude de Ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario", Madrid, M. Pons, 1994.

ESTUDIOS

económicos equivalentes a los específicos de los hechos imponible tipificados. Concluyéndose, así, en consecuencia, que:

– Los hechos en fraude de ley no vulneran el ordenamiento tributario, pues no se ha realizado el hecho imponible del que nace la obligación de tributar.

– En este sentido, afirma que se plantea el problema dogmático de si, en los supuestos de fraude, la realización del llamado *hecho equivalente* (en sus resultados económicos) al, pero no coincidente con, el tipificado por la norma eludida, es el que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria impuesta por esta norma; ó si la obligación tributaria nace de la liquidación practicada en el expediente de fraude de ley, liquidación que tendría, así, carácter constitutivo.

– Tras pronunciarse por la primera opción, concluye en que el fraude de ley, en su nueva regulación, se configura *"como un mecanismo de cierre del sistema que permite gravar aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador"*.

Una vez establecida esta última consecuencia, critica, en términos muy duros al nuevo precepto: *"... importa insistir desde ahora en que la configuración del expediente de fraude como una fórmula para gravar determinadas economías de opción no debe entenderse, según lo que acaba de decirse, como la posibilidad de gravar cualquier economía de opción buscada de propósito. Pues no cabe que, ni siquiera con las mayores garantías que rodean al expediente de fraude, se permita a la Administración corregir las deficiencias de la Ley, más allá obviamente de las puramente terminológicas que pueden superarse a través de la interpretación"* (2).

B) Veamos, ahora, la valoración -antitética de la anterior- que sobre la regulación del fraude a la Ley Tributaria en el nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria, formulan los profesores Martín Queralt, Lozano, Casado Ollero y Tejerizo, en la última edición de su Curso de Derecho Financiero y Tributario (3).

Parten, y es de interés resaltarlo, del mismo punto que el profesor Falcón, punto que, por otra parte, es casi unánimemente sostenido por la doctrina. El comportamiento en fraude de ley tributaria se caracteriza inicialmente porque esta última se elude mediante un hecho o acto o negocio no tipificado en ella. Por tanto, no nace la obligación de tributar.

Pero tras esta plataforma común comienzan las divergencias entre uno y otros profesores. Así, los cuatro co-autores alaban que la nueva definición y regulación del fraude a la Ley Tributaria se haga, en el nuevo Art. 24 de la Ley General Tributaria, en términos casi textualmente coincidentes con su definición y régimen en el Derecho Civil.

2. El trabajo del profesor Falcón al que se alude se incluye como *"Editorial"* en el nº 17 de Quincena Fiscal, de la que es Director. La cita transcrita corresponde a la pág. 14. Su estudio concluye en el *"Editorial"* del nº 18, cuya lectura íntegra es de gran interés y muy sugestiva.

3. Martín Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo: *"Curso de Derecho Financiero y Tributario"*, Madrid, Técno, 1995, págs. 212-216.

En efecto:

Dice el Código Civil

(Art. 6.4)

que los actos realizados al amparo de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiese tratado de eludir.

Dice la Ley Gral. Tributaria

(Art. 24.2 y 3)

"Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida, ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida..."

En consecuencia, los profesores Martín Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo llegan a la conclusión de que en el nuevo régimen no es invocada ni aplicable, por innecesaria, la analogía para combatir los comportamientos en fraude a la ley tributaria.

Es innegable que tienen razón los cuatro profesores citados cuando establecen la fidelidad formal de la nueva regulación del fraude a la ley tributaria a su configuración en el Derecho Civil. Fidelidad que -añadimos nosotros- no sólo aparece de la comparación que hemos efectuado de textos legales, sino también del concepto que del propio comportamiento en fraude se nos da en el apartado 1 del Art. 24 de la Ley General Tributaria, utilizando palabras que están tomadas de la mejor doctrina civilista sobre el tema. (Así, Federico de Castro escribe que "*el fraude de ley, en sentido estricto o moderno, se da cuando se intenta amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada con una finalidad diferente, pero con actos o negocios que hacen esperar el logro del resultado que se busca a pesar de lo dispuesto en la Ley que se defrauda*") (4).

De acuerdo con ello, es lógico que el mecanismo previsto en el Art. 24.2 y 3 de la LGT para combatir el fraude a la ley, es el mismo que establece el Art. 6.4 del Código Civil: *aplicar la ley defraudada*.

II. El meollo del problema jurídico tributario que se plantea a las dos concepciones sobre el fraude a la ley.

Pero en este punto surge un gravísimo problema que no escapa a nadie. ¿Cómo aplicar la ley eludida a un comportamiento que la defrauda o *rodea* mediante la no realización del hecho imponible?

4. F. de Castro: "*El Negocio Jurídico*", Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1967, pág. 370.

Como puede verse, hay frases que incluso coinciden literalmente con la definición que se contiene en el párrafo 1 del nuevo artículo 24 de la LGT.

ESTUDIOS

Este es el gran escollo, para combatir el fraude a la ley, el cual es expresivamente resumido por el profesor alemán Kruse, en un reciente trabajo, y en los siguientes términos:

"El problema de la violación indirecta de la norma tributaria se resuelve por tanto en una cuestión de realización del presupuesto. El Crédito (del Ente Público) al Impuesto surge sólo cuando el mismo se ha realizado y en aquel preciso momento nace también la deuda tributaria.

Aquel que pretende violar indirectamente las leyes tributarias organiza con artificio los hechos que coinciden con el presupuesto de hecho tipificado en la norma, de forma que quede sin efecto la hipótesis impositiva prevista (en ella).

En ramas diversas del Derecho Tributario, la violación indirecta de la ley puede ser obstaculizada mediante el procedimiento de la Analogía (...) pero no se pueden crear hechos imponibles a través de la analogía (y en consecuencia) resulta necesario elaborar un mecanismo jurídico particular dirigido a evitar violaciones de normas tributarias" (5).

Y es este mecanismo el que pretende establecer entre nosotros el artículo 24 de la LGT.

Una posible solución sería interpretar este artículo 24 de la Ley General Tributaria como un precepto que consagrara una *ficción legal* equiparadora. Así, los comportamientos realizados en fraude de ley tributaria, han de ser gravados como si (este "como si" es la técnica legislativa propia de las ficciones legales equiparadoras) fueran los hechos imponibles tipificados en la ley eludida. Esta "*ficció iuris*" equiparadora vendría a afectar, pues, a los hechos, actos o negocios realizados en fraude, a los que el legislador tributario *finje como si* fueran hechos imponibles, pese a no serlo jurídicamente.

Esta interpretación del artículo 24 de la Ley General Tributaria:

1º) Me ha sido sugerida por una frase del profesor González García: "*En el fraude a la ley, el sujeto no realiza el hecho imponible (de la norma que defrauda) pero actúa como si lo realizara*" (subrayado nuestro). También por ciertas reflexiones del profesor Palao (6).

2º) Y esta circunstancia, se convertiría en "*ficció iuris*" por el artículo 24 de la Ley General Tributaria, si se admite esta interpretación que le estamos dando. La cual, por otra parte, consistiría en disponer que el que aplica la ley para combatir el fraude reconduzca al supuesto de hecho de la ley eludida, hechos que producen un resultado *equivalente* a él; aunque no coinciden con su tipificación.

La verdad es que la letra del artículo 24 parece, a primera vista, lo suficientemente paradójica como para suscitar cualesquiera perplejidades. En efecto:

– En su párrafo primero describe a los hechos, actos y negocios en fraude de ley tributaria como de resultados *equivalentes al hecho imponible*. De donde parece deducirse, como señala Falcón, *que no constituyeron su realización*. Esto es, no son realización del hecho imponible tipificado en la ley que se elude.

5. Kruse: En Amatucci (Director): "*Tratatto di Diritto Tributario*". Cedam, Padua, 1994, Volumen III, págs. 210-211.

6. González García, E.: "*La calificación del fraude en los Procedimientos de Gestión e Inspección*". Ponencia al XXI Congreso Nacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Salamanca, Octubre 1995. Ed. CISS, pág. 8. El profesor Palao parece sugerir la existencia de una ficción legal. Véase loc. cit. en nota nº 16, posterior.

– Pero en los párrafos segundo y tercero del propio artículo 24 se establece que tales hechos, actos o negocios en fraude de ley tributaria determinan que se aplique esta última (la defraudada), en cuanto fue eludida o incumplida, esto es en cuanto no se cumplió con la obligación del pago (7) del tributo en ella establecida. Lo cual sólo se explica, a la luz del artículo 28 de la propia LGT, si aquellos hechos, actos o negocios en fraude de ley fueran ya realización del hecho imponible o, como muy bien dijo -hace años Palao- el tributo exigido en virtud del expediente de fraude de ley tributaria ya era debido en base a, y en virtud de los hechos fraudulentos (8), en cuanto hechos imponibles realizados en fraude.

Y es, aquí, donde a nuestro juicio se llega al punto donde se encuentra la solución más satisfactoria en orden a la interpretación del artículo 24 de la Ley General Tributaria.

III. Una distinción clave y polémica: Hechos imponibles realizados sin fraude a la ley frente a hechos imponibles realizados en fraude a la ley (y, no, eludidos por el fraude).

Todas las contradicciones aparentes del artículo 24 de la Ley General Tributaria, desaparecen, en nuestra opinión, si se acepta que los hechos, actos o negocios que define en su apartado 1º se consideran por el legislador hechos imponibles realizados en fraude a la ley tributaria.

Si se acepta esta interpretación, la *equivalencia* entre estos hechos y los que se califican de hechos imponibles en el propio precepto, no se refieren a que estos últimos lo sean y los *equivalentes* no; unos y otros son -a efectos jurídicos- hechos imponibles, los unos cometidos sin fraude a la ley, y por ello plenamente coincidentes con la tipificación legal; los otros; realizados (si, realizados) como tales hechos imponibles con un *rodeo del contribuyente*, para *deformarlos* en orden a su coincidencia con el supuesto tipificado en la ley (véase la opinión de Kruse antes citada). Pero por el hecho de esta *deformación*, voluntariamente buscada por el contribuyente no dejan de ser ya hechos imponibles realizados, si bien lo son en fraude a la ley.

Esta distinción y matización comprendemos que sólo es admisible, desde luego, en una perspectiva doctrinal que sea contraria al formalismo jurídico (9) y que acepte una interpretación criticista y teleológica de la ley tributaria (dentro del respeto al principio de reserva de ley); y que,

7. El profesor Falcón en el loc. cit. en la Nota 2 entiende por ley eludida aquella cuya aplicación se evita, en fraude, mediante la no realización de su supuesto de hecho (ved. pág. 9). En el texto, nos referimos a dicha norma con un sentido distinto: como norma incumplida o infringida en la obligación tributaria que establece. Esta distinción de posturas, con todo lo que ambas tienen de opinables, es fundamental para entender el texto que sigue.

8. Palao: "El fraude a la ley en Derecho Tributario". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 1966, nº 63, págs. 677 y ss. Volveremos luego a explicar su postura.

9. J. Larraz recordó ya, hace muchos años, la conocida frase de Esmein: "El Derecho fiscal como el Derecho Penal es un Derecho estricto", se está en la legalidad irreprochable en la medida en que se hace lo que no está prohibido, cualquiera que sea el motivo por el cual se haga. "No hay lugar en materia fiscal para la teoría del fraude a la ley". (Subrayado nuestro): Ved. Larraz: "Metodología aplicativa del Derecho Tributario", Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1952, págs. 14 y 60.

ESTUDIOS

por otra parte, admita una concepción causalista y no abstracta de los negocios jurídicos, ya que es, a menudo a través de estos últimos, (aunque no exclusivamente) como se lleva a cabo los que hemos llamado hechos imponible realizados en fraude a la ley tributaria.

Como recuerda la mejor doctrina, es característica de estos negocios fraudulentos el *mal uso* de las formas jurídicas (10).

Consiste ésta como es sabido, en utilizar negocios a los que la ley regula y reconoce con un fin jurídico típico, al servicio de unos fines prácticos y concretos diferentes, de aquél fin jurídico del negocio utilizado.

Se ha hecho endémico, e inevitable, el siguiente ejemplo: dos personas quieren transmitirse un inmueble por compraventa.

Para evitar el impuesto correspondiente, constituyen una sociedad a la que el comprador aporta el precio y el vendedor el inmueble; a continuación disuelven la sociedad, adjudicándose, el comprador el inmueble y el vendedor el dinero del precio.

La transmisión patrimonial ha tenido lugar con un coste tributario inferior: el de constitución y disolución de la sociedad.

(Este ejemplo, tradicional, muestra que un negocio en fraude de ley puede ser, además, simulado; o fiduciario; o indirecto. Lo que plantea si debe ser regulado a través del artículo 24; o más bien, del 25 de la L.G.T., o, incluso, de ambos, por ser, el segundo precepto, complementario, y no alternativo, del primero).

Volvamos ahora, con este ejemplo, a discurrir sobre el fraude a la ley tributaria y su regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Prescindiendo de que el legislador español ya se ha enfrentado con este ejemplo y lo ha resuelto, como compraventa de inmuebles, en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, podemos, a efectos expositivos, utilizarlo para preguntarnos:

- A) **¿Qué tipo de negocio ha existido en el ejemplo?**
- B) **¿Cuál sería su tratamiento correcto por nuestro ordenamiento jurídico?** (si no existiera, repetimos, el citado artículo 108).

Según la mejor doctrina civilista, la respuesta sería:

- 1º) El citado negocio es un negocio en fraude de ley que *"no se enfrenta con la ley que pretende esquivar y busca amparo en otras leyes o principios del ordenamiento. Para la calificación jurídica del fraude se requiere que la ley evitada haya de entenderse de modo que deba aplicarse a dicho negocio... Es decir habrá que proceder a una interpretación extensiva y finalista de la regla objeto del rodeo, (hasta incluir al negocio en su radio de acción) y también a una interpretación estricta de las otras reglas utilizables como cobertura"* (11).

10. O anómalo, según fórmula expresiva y repetidamente recordada del artículo 10 de la Ordenanza Tributaria Alemana, la cual no debe, en puridad, identificarse con el abuso del Derecho.

11. F. de Castro, op. cit., pág. 371.

2º) En este orden de cosas, *"la calificación jurídica de los actos se hará en atención a su significado real (12)... "Y si se ha contrariado una regla... ordenadora de la eficacia de los distintos negocios; en este caso... habrá sumisión a las reglas que corresponden a la finalidad real del negocio" (13).*

3º) Y ello se debe a que aunque el negocio en fraude de ley -a menudo- no sea, por sí y en sí ocultado, sí que *oculta o disimula* una parte del negocio, aquella en que se encuentra el resultado ilícito perseguido... lo que, mientras no se advierte, le hace aparecer como negocio normal, pero en cuanto se pone al descubierto queda frustrado y en la condición que le corresponda según las normas que se le sean aplicables" (14).

4º) Y, para terminar, recordemos que *"los pandectistas alemanes recuerdan que en estos casos, el negocio jurídico contra o en fraude de ley; pese a serlo, se conserva por el ordenamiento jurídico tal como era realmente querido, lo cual no significa que se le convierta en otro, sino que se le vuelve por el lado que no estaba visible" (15).*

Volviendo a nuestro ejemplo: el negocio celebrado no era el aparente (constitución de sociedad) sino el realmente querido y ocultado: una transmisión patrimonial.

Ahora bien; trasladando estas ideas (que más que específicas del Derecho Civil son propias de una teoría general del Derecho no formalista ni abstracta) al campo tributario, ello significa reconocer que, en estos casos de mal uso de formas jurídicas, de negocios en fraude a la ley tributaria hay que considerar, como señala Palao (16) que se ha realizado sustantivamente, aunque no formalmente, el hecho imponible. O, más simplemente, que se ha realizado en fraude de ley, (tributaria) como hemos sugerido, aunque no se haya anulado a efectos del Derecho privado. En efecto, en tales casos y mediante el expediente de fraude de ley: *"la ley tributaria respeta la licitud (civil, decimos nosotros) del objetivo perseguido y deja, en consecuencia, intacta la situación privada creada (mediante la constitución y disolución de la sociedad) (17). Pero hace coincidir (como hoy puntualiza el actual artículo 24, veinte años más tarde) (18) lo actuado (la transmisión patrimonial del inmueble) con las formas jurídicas predispuestas (se refiere a las tipificadas como normales, en el ejemplo, la compraventa), por el Derecho privado, para la obtención de dichas finalidades (la transmisión del inmueble), la forma con la sustancia. Por eso puede decirse que se ha realizado el*

12. Ib idem, pág. 372.

13. Ib idem, pág. 374.

14. Ib idem, pág. 375.

15. Ib idem, pág. 488.

16. Palao: "Economía y Derecho en la aplicación de las Leyes Tributarias". En Crónica Tributaria, 1995, nº 73, pág. 73.

17. La cita que estamos transcribiendo, también de otro trabajo (el mencionado en la nota nº 8) del profesor Palao, se refiere, precisamente, al citado ejemplo.

18. El trabajo del profesor Palao del que estamos citando, es el de 1966 y se publicó en el nº 63 de la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, con el título ya reseñado en la nota nº 8.

ESTUDIOS

presupuesto de hecho (esto es, la venta del inmueble, a efectos tributarios, y no la constitución de sociedad)".

Y concluye: "*De aquí el fundamento de la ilicitud del fraude a la ley tributaria. Por su medio se intenta conseguir la no satisfacción de un tributo que en realidad es ya debido*" (19).

IV. ¿Hay sitio para la analogía en la lucha contra el fraude a la Ley Tributaria?

A menudo ocurre -y nosotros mismos hemos -quizá- caído en ese error (20)- se confunden el empleo de la analogía y el expediente de fraude a la ley tributaria, como armas para luchar contra este último. Las páginas precedentes ponen de manifiesto que se puede llegar a desvelar y gravar el hecho imponible realizado en fraude de ley, sin necesidad de acudir a la aplicación por analogía de la ley defraudada, la cual, incluso, se considera jurídicamente inadecuada (véase la opinión antes transcrita del profesor Kruse, por cierto no pacíficamente compartida, según la cual la analogía supone crear "ex novo" por el aplicador del Derecho, hechos imponibles (21).

Si nos planteamos esta cuestión aquí, es porque creemos que cuando se habla del empleo de la analogía en la lucha contra el fraude a la ley tributaria, a menudo se piensa, sólo, en la llamada *analogía legis*. Y no en la *analogía iuris*. Siendo precisa, en cambio, ésta última, y sin duda utilizada en la interpretación teleológica (que no económica (22)) de las leyes tributarias, interpretación teleológica y *analogía iuris* que sí están presentes en el mecanismo de reacción contra el fraude a la ley previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 24 de la Ley General Tributaria.

Hemos de acudir, de nuevo a los civilistas (Castán y Díez Picazo) para definir, respectivamente, y distinguir la *analogía legis* de la *analogía iuris*.

En la *analogía legis*: Se procede de lo particular (un supuesto de hecho regulado por una norma jurídica) a lo particular (otro supuesto de hecho no regulado, pero que, en base a la semejanza que guarda con el que sí lo está, se somete a la norma que rige para este supuesto regulado).

En la *analogía iuris*: Por el contrario, se procede a abstraer de un conjunto de normas, la ley tributaria reguladora de los hechos imponibles, unos principios que inspiran y motivan los supues-

19. Palao: "El fraude a la ley en Derecho Tributario", citado págs. 684-685.

Las explicaciones intercaladas entre los paréntesis, son nuestras, y esperamos resuman correctamente el resto de las ideas, conexas con el párrafo transcrito, que el profesor Palao expone en el contexto de su excelente trabajo.

20. Según acertadamente nos objetó, en su día, Arias Cañete: "Fraude de Ley y Economía de opción". En v.v. a.a.: Estudios de Derecho Tributario. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979, Volumen I, pág. 533.

21. Para una excelente síntesis de las críticas a tal posición doctrinal, puede verse: Martín Queralt, Lozano, Casado y Tejerizo, "Curso de Derecho Financiero y Tributario" cit. págs. 210 y ss. y la doctrina allí mencionada.

22. Ved, Combarros: "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica". Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, 1984, nº 44.

tos en ellas tipificados, por ejemplo, los de capacidad económica e igualdad. Y, en base a estos principios, se interpretan extensivamente -no se aplican por analogía- aquellos supuestos tipificados como hechos imponible (de acuerdo con los principios de capacidad económica e igualdad que los inspiran) como comprensivos de los comportamientos en fraude de ley, sustantivamente iguales a los tipificados, aunque no coincidentes formalmente con ellos, por la deformación intencional llevada a cabo por los sujetos defraudadores al realizar y construir los hechos imponible, deformación que no puede alterar su verdadera naturaleza jurídico-tributaria de tales.

Pues bien; es esta *analogía iuris*, la que, sin duda, tiene una función importante que cumplir en la aplicación de las leyes tributarias a los hechos imponible realizados -mediante artificio- en su fraude.

Porque como señalan Díez Picazo y Gullón (23), la *analogía iuris* en un mecanismo de aplicación de los principios generales del Derecho. Y creemos que es a esta *analogía iuris* a la que alude Tipke (24) cuando defiende, para el Derecho Tributario la necesidad de la analogía a fin de lograr la mejor observancia de los principios superiores de la imposición y al servicio de una interpretación principalista y teleológica de las leyes que los aplican.

Nunca, pues, a la *analogía legis*, de aplicación analógica de hechos imponible. Porque, como bien se ha escrito en una larga cita que nos permitimos resumir, de un trabajo, por cierto, poco citado:

"No obstante, deben formularse algunas precisiones a esta tesis:

a) *La obligación tributaria es una obligación ex lege, que nace de la realización de los hechos tipificados por la ley.*

b) *Nada obliga al contribuyente a realizar los hechos imponible, o a adoptar las vías más gravadas a la hora de dar forma jurídica a sus relaciones económicas. Por lo tanto, si el contribuyente es libre, dentro de ciertos límites, para adoptar la forma jurídica que más le convenga, ¿cómo pueden distinguirse aquellos comportamientos ilegítimos en fraude de ley de las lícitas posibilidades de opción que las leyes conceden a los particulares?. De aquí la lógica de la teoría clásica de Blumenstein y Hensel de recurrir a la intencionalidad fraudulenta como elemento diferenciador del fraude a la ley frente a la economía de opción. Pero el hecho de que las leyes tributarias no sean de naturaleza distinta a las restantes del ordenamiento jurídico, y de que deban ser interpretadas con arreglo a los criterios admitidos en derecho, lleva a pensar que si bien el intérprete no puede rectificar la elección de los hechos imponible realizada por el legislador, debiendo moverse dentro de los límites que le marca el texto legal, sí puede y debe, como dice Pérez de Ayala: "Tratar de definir cuál sea la relación entre el hecho imponible tipificado, y el objeto del impuesto que, como fenómeno socioeconómico, el legislador pretendía gravar a través de la tipificación de aquél concepto legal. No para aplicar el segundo en lugar del primero, sino para evitar que, jugando con las puras formas jurídicas y la literalidad de los preceptos lega-*

23. "Sistema de Derecho Civil", Técnos, Madrid, 1989, Volumen I, pág. 202.

24. Klaus Tipke: "Límites de la integración en el Derecho Tributario". (Recoge un resumen de su tesis en la reunión de la Asociación Alemana de Derecho Tributario, Maguncia, 1981), Cívitas, Revista de Derecho Financiero, 1982, nº 34, págs.183-184.

ESTUDIOS

les, los hechos imponibles y las leyes fiscales sean, respectivamente, atribuidas y aplicadas a realidades diversas de las pretendidas por el legislador al elaborarlas" (25).

Así, si la investigación del fin económico de las leyes impositivas, que en realidad se engloba en la interpretación lógica de las mismas, como demuestra Amatucci, es un método propiamente jurídico que en nada perjudica la certeza del derecho, parece lógico concluir que mediante una correcta interpretación de los preceptos jurídicos tributarios, los actos en fraude de ley se reconducen a una subespecie de los actos contrarios a la ley, tesis sostenida en nuestra doctrina por Amorós, E. González, Martín Oviedo y Pérez de Ayala, entre otros.

En resumen, acabando con las palabras de D. Jarach: "A nuestro parecer, vieron bien los escritores alemanes (Becker, Ball), que sostuvieron que la evasión fiscal no necesita ninguna especial reglamentación por parte del legislador, porque deriva lógica y directamente de los principios generales y sobre todo del criterio económico. Lo que ellos no demostraron suficientemente es el fundamento dogmático del criterio económico (26)". (27).

V. Conclusiones parciales

De todo lo anterior resultan importantes conclusiones:

1º) Lo que caracteriza a los comportamientos en fraude a la ley tributaria es el mal uso de las normas jurídicas y, normalmente, el empleo de negocios anómalos configurados por la discrepancia entre el fin jurídico típico que el Derecho les reconoce y el fin o resultado práctico buscado por las partes que los realizan. Siendo irrelevante, al respecto, cual sea su tipología concreta (simulados, indirectos, etc.) (28).

2º) Estos negocios anómalos -según el Derecho Civil y Mercantil- deben ser calificados -en cuanto hechos imponibles- por su naturaleza jurídica, que corresponde a la realmente querida por las partes y no a la apariencia, o forma, adoptada al celebrarlos, tal y como exige el sistema causalista del Derecho privado.

3º) A su vez, con ésta su naturaleza jurídica real extra-tributaria, deben ser calificados, en cuanto hechos imponibles, para aplicarles la ley (defraudada) que corresponde a aquella naturaleza ius privatista, y no por su forma o apariencia (artículos 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria), si se acepta una interpretación no formalista, sino principalista y teleológica (que no económica) de los preceptos que tipifican los hechos imponibles en abstracto, basada en la *analogía iuris*, y no en la *analogía legis*.

4º) En consecuencia de todo ello, tales hechos imponibles en fraude a la ley deben con-

25. Fañá: "La interpretación de las leyes tributarias y el fraude a la Ley fiscal". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Enero-Febrero 1975, nº 115, págs. 184-185.

26. Pérez de Ayala (J.L.): "La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude a la Ley tributaria". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1966. Madrid 1967, pág. 563.

27. D. Jarach: "El Hecho Imponible", Buenos Aires, 2ª Edición, pág. 146.

28. Esta conclusión es más desarrollada en el apartado último del presente trabajo. Rogamos al lector lo consulte.

siderarse, ya, jurídicamente realizados ab-origine, a los efectos de aplicar el precepto defraudado, y exigir el impuesto correspondiente como ya debido en base a aquella su realización.

5º) Esta es la interpretación que ha de darse -en nuestra opinión- al nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria.

VI. Peligros a evitar en el gravamen de los comportamientos -hechos, actos o negocios- en fraude a la ley fiscal:

A) Prescindir de la ley de cobertura y, en consecuencia, prescindir del Derecho.

Como bien se ha dicho, el comportamiento en fraude a la ley se caracteriza básicamente, aunque no exclusivamente, por dos requisitos:

- a) Un uso anómalo de las formas jurídicas, amparándose en una ley de cobertura para eludir la norma defraudada.
- b) Ausencia de un motivo económico válido.

En consecuencia, la calificación jurídica de un negocio (ciñámonos, de nuevo, a este supuesto por razones de economía expositiva) en fraude a la ley requiere poner en relación el negocio a calificar con las dos normas mencionadas (la de cobertura y la eludida).

De forma que se cumpla el siguiente esquema:

ESQUEMA Nº 1

El negocio en fraude a la ley tributaria

1.

Adopta la forma, pero no persigue los resultados típicos o propios, del negocio regulado por la Norma de Cobertura

2.

No adopta la forma normal, pero persigue los resultados típicos o propios y exclusivos del negocio jurídico gravado por la Norma eludida.

Partiendo del esquema anterior, repetimos:

La calificación jurídica del negocio en fraude a la ley implica definir si, atendidos su forma jurídica y su real contenido negocial, perseguido por las partes, merece el calificativo de negocio en fraude a la ley. Lo cual implica poner en relación al negocio que se está calificando con dos Normas: una, la que le ha servido de cobertura; otra, la que se ha pretendido eludir.

Ahora bien; como se ha señalado por la doctrina, en los últimos tiempos, y bajo la vigencia del anterior artículo 25 de la Ley General Tributaria, la Administración Pública ha venido sustituyendo este esquema de calificación jurídica por otro que se limita a confrontar las cláusulas del contrato, no con el precepto en que se ampara, sino, sólo, con la norma fiscal que se pretende aplicar.

ESTUDIOS

Este criterio se adopta expresamente en varias Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (por ejemplo las de 8 de marzo y 9 de noviembre de 1994). En ellas no se ha procedido, para calificar y declarar sujeto a imposición el negocio que se calificaba, a investigar, primero, si se había pretendido acoger a alguna *Norma de Cobertura*; sino que, simplemente, se va directamente a una calificación económica, que no jurídica, del negocio, y en base a su contenido económico análogo con otras figuras o categorías tipificadas como constitutivas de hechos imponible en una norma tributaria, proceder a aplicar ésta, pese a no estar en ella tipificado el negocio que se estaba calificando. O sea, que se “*confrontan* (como dice la última de las dos Resoluciones citadas en su Considerando 4) *las cláusulas de un contrato, más que el precepto en que éste se ampara, con la norma fiscal*”.

O lo que es lo mismo, se prescinde -en el esquema gráfico que hemos incluido anteriormente- de toda una mitad (la izquierda del esquema) en la labor calificadora.

La doctrina ha señalado los defectos jurídicos de este planteamiento:

– De un lado, “se trata de eludir el enojoso expediente por fraude a la ley... marginar siempre que sea posible el expediente de declaración de fraude a la ley...” (29).

– Por otra parte, “es evidente que existen dos normas, que habrían actuado -de tratarse efectivamente de un supuesto de elusión del tributo- como ley de cobertura (...) y como ley defraudada (...), respectivamente, y al prescindir de estas normas limitándose las cláusulas contractuales con la segunda de ellas, lo que se hace es, en definitiva, prescindir del Derecho. Con este criterio, nunca existiría ley de cobertura y podría justificarse cualquier régimen tributario a través de una forzada reconstrucción del negocio que permite incrustarlo arbitrariamente en la hipótesis normativa que en cada caso se quiera. Ni que decir tiene que el “invento” conlleva no sólo una evidente inseguridad, sino también un riesgo de injusticias aun más graves que las que se pretenden evitar” (30).

Pero de aquí se derivan, además, otros dos gravísimos riesgos.

VII. Peligros a evitar en el gravamen de los comportamientos -hechos, actos o negocios- en fraude a la ley fiscal.

B) Creación *extra legem*, por analogía de contenido económico, de hechos imponibles no tipificados por el legislador.

El Profesor Falcón, del que tomamos la opinión anterior, la ha completado con toda coherencia y lucidez, en otro lugar: “*Cuando se actúa como hemos venido indicando, la Administración al prescindir de la norma jurídica, viene a dejar al arbitrio de la propia Administración Gestora el régimen tributario aplicable, pues al Inspector de turno le bastará afirmar que esta-*

29. Véanse los comentarios de Checa, González García, Lozano Serrano y Simón Acosta, en las “Presentaciones” a los números 37, 54 y 64 de “Jurisprudencia Tributaria” y la glosa a la primera de dichas “Presentaciones” por Falcón: “Editorial” en el nº 6 de “Quincena Fiscal”, 1995 (“Negocio indirecto y fraude de Ley”), pág. 5.

30. Falcón: “Editorial” citado en el nº 6 de “Quincena Fiscal”, pág.6.

mos ante una determinada realidad económica para justificar, al margen del ordenamiento jurídico, el régimen tributario que caprichosamente considere más oportuno" (31).

Y el procedimiento a seguir es el indicado. En base a la analogía de contenido económico, de actos y contratos fiscalmente no tipificados como hechos imponible con otros que sí lo están, se subsume a aquellos en la norma que tipifica a estos últimos, con lo cual el funcionario que realiza la calificación económica del contrato no tipificado como imponible, lo convierte en hecho tributario, lo crea jurídicamente como tal, por analogía.

Hemos de advertir plenamente que, como dice Gassner: *"El hecho mismo y su valoración económica no puede sustituir en el Derecho Tributario al hecho imponible como determinante de las consecuencias jurídicas"*.

Ramón Falcón, que transcribe y recibe esta opinión, concluye en que en la persecución del fraude de ley *"no se trata, por tanto, ni de prescindir del presupuesto de hecho para hacer prevalecer la realidad económica, ni de ampliarlo para incluir dentro del mismo situaciones que la ley no contempla"* (32).

La solución no procede por esta vía. Sino por la que hemos venido apuntando, de aplicar los criterios de calificación jurídica (no económica) propios y específicos para los negocios en fraude de ley, a los que hemos venido aludiendo y que ya hace muchos años, resumíamos así:

"En buena técnica jurídica y para los sistemas jurídicos causalistas o espiritualistas (como, por ejemplo, el español) la realización de un contrato sin causa o con causa falsa... hace a este contrato inexistente para el Derecho... por estar privado de, o falseado, uno de sus elementos esenciales. Habrá aquí, pues, un (más teórico que práctico) punto de partida -que implica en todo caso problemas de prueba muy difíciles- para atacar el acto en cuestión y enervar sus efectos jurídicos (tanto privados como fiscales)" (33).

Pero estas dificultades no autorizan a caer en los defectos de la calificación económica y gravar por analogía, también económica, de contenidos, a actos no tipificados por la ley fiscal.

Precisamente, este riesgo era posible con la antigua redacción del artículo 24 de la Ley General Tributaria. Pero a nuestro juicio, ya no es ni posible ni compatible, tras la reforma de dicho precepto. Veamos por qué, pues se trata de un tema importante:

a) En su anterior redacción el artículo 24 definía el fraude a la ley tributaria en base, tan sólo, a dos notas: Una, *que se tratase de hechos realizados con el propósito (la ley añadía probado) de eludir el impuesto*. La segunda nota, *que aquellos hechos elusorios produjeran un resultado equivalente al derivado del hecho imponible eludido*.

Pues bien; sólo en base a estas dos notas el concepto de fraude a la ley, como señalara el profesor Cortés, *"el artículo transcrito (esto es, el anterior 24) de la Ley General Tributaria no parece entender el fraude como una inconveniente utilización de una forma jurídica para obte-*

31. Falcón: "Editorial", en nº 20 de "Quincena Fiscal", ("Primas únicas e interpretación económica"), pág. 5.

32. Falcón: "Negocio indirecto y fraude de Ley", cit. en la nota 29, pág. 8.

33. Pérez de Ayala (J.L.): "Las Ficciones en el Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1970, pág. 190.

ESTUDIOS

ner una ventaja tributaria, sino que... Hay fraude siempre que haya propósito probado de eludir el impuesto y el hecho realizado produzca un resultado (económico) equivalente al derivado del hecho imponible" con lo que se corre el riesgo de que ello conduzca a "la utilización económica del principio de capacidad contributiva como criterio de interpretación de manera parecida, en cuanto al resultado, a como lo hacía la Escuela de Pavía, es decir, trasladando la tarea propia del legislador, de éste al intérprete" (34).

Veamos lo que esto significa en los términos del esquema gráfico nº 1, expuesto por nosotros páginas atrás.

Significa, simplemente, que según los términos literales del antiguo artículo 24, no sería necesario más que "moverse" en la parte derecha del esquema. Y no haría falta acudir, precisamente, a la parte izquierda del citado esquema nº 1.

b) Pero entendemos que la nueva redacción del artículo 24, al añadir, como elemento definidor del fraude a la Ley Tributaria -a los dos ya mencionados del propósito elusorio y el resultado equivalente- el que aquél propósito y este resultado se sirvan de una norma *dictada con finalidad distinta*, esto es el mal uso, o uso anómalo de dicha norma implica que, entonces, la calificación de los comportamientos en fraude y su gravamen no pueden seguirse haciendo, como hemos venido denunciando que ocurría hasta ahora, prescindiendo la norma "mal usada". Esto es, el nuevo artículo 24 prohíbe, y debe ser suficiente para evitar, los defectos o desviaciones a que nos referimos en este apartado VII, y, también los apuntados en el apartado VI.

En suma, y volviendo al esquema nº 1: el nuevo artículo 24 obliga a servirse de las dos partes de dicho esquema, y no sólo de la derecha para calificar jurídicamente y tratar tributariamente a los hechos, actos y negocios en fraude de ley fiscal, según su verdadera naturaleza jurídico-privada, y no, sólo, por el contenido económico o fin perseguido por quienes lo realicen.

VIII. Peligros a evitar en el gravamen de los comportamientos -hechos, actos o negocios- en fraude a la ley fiscal: C) Oponer, disyuntivamente, los negocios en fraude a la ley a los negocios simulados e indirectos, prescindiendo, respecto de estas dos últimas categorías, del expediente especial del artículo 24, al amparo de los artículos 25 y 28.2 de la Ley General Tributaria.

Los tributaristas tendemos, a menudo, a conceder demasiada importancia práctica a la distinción -aceptada y necesaria y en un plano conceptual o de tipología jurídica- entre negocios en fraude de ley, negocios indirectos y negocios simulados (35).

34. Cortés (M): "El principio de la capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica". Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 60, págs. 1000-1002.

35. Ved, por ejemplo, en la bibliografía más reciente sobre la nueva redacción de los artículos 24, 25 y 28 de la L.G.T.:

Eseverri: Comentario a los artículos 24, 25 y 28 de la L.G.T. en:

Alonso González y otros: "La Reforma de la Ley General Tributaria", págs. 31, 40-44, con ciertos matices.

Peña (J.L.) y Corcuera (A): "La Reforma de la Ley General Tributaria". Madrid, Mc. Graw Hill, 1995, págs. 9 y 16.

Consejo de Redacción de "Tribuna Fiscal": "La Reforma de la Ley General Tributaria", págs. 9 y 12, etc.

Ello conduce a afirmar, incluso, que en la nueva normativa de los artículos 23 a 28 de la Ley General Tributaria la distinción conceptual equivaldría a una disyuntiva. De forma tal que cada tipo de negocio tendría un tratamiento jurídico distinto. Los negocios en fraude a la ley tributaria serían los regulados por el artículo 24. Los indirectos, por el artículo 28.2. Los simulados, por el artículo 25 (36).

Este planteamiento disyuntivo, nos parece muy discutible e, incluso, peligroso, por las siguientes razones:

1ª) De un lado, hay que tener en cuenta que un mismo acto o negocio jurídico puede ser, a la vez, en fraude de ley, y simulado; o en fraude de ley e indirecto. Oigamos, de nuevo, al profesor De Castro: *"El reiterado y uniforme uso en la práctica de tales deformaciones ha originado una cierta tipificación social; la que, a su vez, ha creado la costumbre de hablar de negocios simulados, fiduciarios, indirectos y en fraude. Expresiones arraigadas ya, pero que encierran un grave peligro de confusión, respecto al que hay que estar bien advertidos. La verdad es que no son verdaderos tipos de negocios, ya que en ellos no se atiende a una finalidad específica regulada como tal por el Derecho (...). Por ello es inadecuado y causa de peligrosas confusiones el empeño de enfrenar disyuntivamente los negocios anómalos (que haya de ser, por ejemplo, negocio simulado o negocio fiduciario). Lo cierto es que se trata de anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, el que por tanto, merecerá la correspondiente plural calificación" (37).*

2ª) Quiere decirse por tanto, que, en nuestra opinión, el artículo 24 de la Ley General Tributaria, y el expediente especial en él previsto, no puede obviarse, como en el pasado se ha hecho, recurriendo al artículo 25 actual, si el negocio en fraude es, además, simulado; o, acudiendo al artículo 28.2 actual, si estamos ante un negocio indirecto realizado en fraude a la Ley tributaria.

En la medida en que ya un negocio simulado, ya un negocio indirecto, sean efectuados con y por fraude a la Ley tributaria, el artículo 24 y su expediente especial es el precepto de inicial e inexcusable aplicación; sin perjuicio de que, además, y en este caso, con carácter complementario (y no sustitutivo ni alternativo) del 24, se acuda al 25 o al 28.2, respectivamente, en la medida en que además de cometer el fraude a la ley, el contribuyente se haya servido, también, y como instrumento, ya de una simulación, ya de un negocio indirecto.

3ª) No es obstáculo, creemos a tal interpretación, que a los solos efectos de aplicar la Ley defraudada, no proceda la sanción (artículo 24.3).

Porque, probada la simulación o el artificio, en la medida en que, además del fraude de ley, se pruebe una intencionalidad maliciosa, dolosa o culpable (y somos conscientes de las dificultades de tal prueba), habría que interpretar el artículo 24.3 en consonancia y armonización con el artículo 77 de la propia Ley General Tributaria para determinar si procede, o no la sanción.

36. Ved bibliografía citada en la nota 35.

37. De Castro: "El negocio jurídico", cit. págs. 329-330.

ESTUDIOS

Porque como se ha dicho, en tres opiniones recientes, particularmente acertadas, con las que cerramos este apartado (38):

a) *"Se descarta, (en el artículo 24.3) la imposición de sanciones a estos sólo efectos, si bien en el fraude de ley inteligentemente empleado puede haber más que simple negligencia. Habría que aplicar el último inciso del artículo 77.4,d) del nuevo texto de la Ley General Tributaria para que el fraude de ley no fuera comportamiento sancionable"* (39).

b) Y es que, en los comportamientos en fraude, con el propósito de eludir el impuesto:

"Lo relevante no es esta intención, sino la artificiosidad de la vía utilizada, sin perjuicio de que, salvo raras excepciones, esta anormalidad sólo se explique por el ánimo fraudulento" (40).

En suma, *"la existencia de fraude de ley per se, no implica automáticamente la imposición de sanciones... pero tampoco la descarta (...), probada la existencia de fraude a la ley, ningún sentido tiene, desde el punto de vista jurídico, que quien ha actuado in fraud legis quede inmunizado frente a posibles comportamientos constitutivos de infracción, que hayan tenido lugar en el desarrollo de sus actuaciones"*. Ya que ello significaría -como bien concluyen los componentes del Consejo de Redacción de "Tribunal Fiscal" en el párrafo que estamos transcribiendo- hacer a aquél que ha actuado en fraude a la ley, *"de mejor condición que quien ninguna relación tiene con un posible fraude de ley y no por ello resulta inmune a las posibles comisiones de infracciones"* (41).

Hay que advertir, sin embargo, que los miembros de aquél Consejo de Redacción de "Tribuna Fiscal" han manifestado, previamente, su opinión tajante de que el fraude de ley y la simulación son conceptos, en su opinión, "sustancialmente distintos y antagónicos", que nada tienen que ver entre sí (42).

Lo que sucede es que, como con su particular ingenio ha expresado gráficamente el Profesor Ferreiro, en orden a la identificación, o no, de negocio en fraude de ley y simulación relativa (identificación que él, por su parte, afirma, hasta el punto de limitar la aplicación del nuevo artículo 25 a la simulación absoluta), *"las opiniones pueden ser tantas como autores"* (43).

38. Véanse, también, las opiniones que hemos expuesto en el *Prólogo* al excelente libro de la profesora Isabel Sánchez Ayuso, sobre circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias, de próxima publicación.

39. Albiñana (C): *"El negocio indirecto como recurso de la Administración Tributaria"*. En *Tapia*, publicación para el mundo del Derecho, nº 83, septiembre 1995, págs. 7-10. La cita es de la pág. 10.

40. Palao (C): *"Economía y Derecho..."* cit., pág. 74.

41. *"La Reforma de la Ley General Tributaria"*, en *Tribuna Fiscal*, cit. pág. 11.

42. *Ib idem*, págs. 9 y 12.

43. Ferreiro: *"Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria"*. En *Quincena Fiscal*, octubre 1995, nº 17, pág. 19. En realidad, como observa F. de Castro, el negocio en fraude de ley obedece a una causa ilícita en cuanto el propósito negocial resulta contrario a una ley imperativa (en nuestro caso, la tributaria). (*Derecho Civil de España*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, I, págs. 598 y s.s.). Y partiendo de este planteamiento, señala en una ocasión posterior que:

Pero al margen de esta legítima pluralidad de opiniones en el plano doctrinal, nos parece que la que estamos proponiendo nosotros es la que mejor se adapta a la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995 de 20 de julio, que es muy acertadamente resumida por los propios redactores de "Tribunal Fiscal" en los siguientes términos: *"La reforma trata de cohonestar el principio de seguridad jurídica con el robustecimiento de los instrumentos que permitan combatir el fraude de la única manera en que puede y debe ser combatido"*.

IX. Volviendo, desde el Derecho procedimental sobre el punto básico y polémico de este ensayo: ¿Se realiza, o no se realiza, el hecho imponible, en los comportamientos en fraude de Ley?

Ya hemos avanzado, y tratado de demostrar -y así lo hemos venido reiterando no sólo en las páginas que anteceden sino en otros trabajos nuestros- que sostenemos la tesis de que, en contra de la que suele ser opinión casi unánime, en estos comportamientos no deja de realizarse, en su verdadera naturaleza jurídica, (aunque se deforme u oculte en apariencia) el hecho imponible tipificado en la Ley que se defrauda.

Añadamos, ahora, que este mismo punto de vista ha sido destacado autorizadamente, con otra perspectiva distinta que la que hemos venido apuntando en un aspecto procedimental. Y la traemos aquí como un argumento más en favor de nuestra tesis.

Se trataría de saber si un expediente en fraude de ley puede, o no, incoarse, en el caso de que ya se hayan producido una inspección y una liquidación definitiva, respecto del mismo sujeto, período impositivo e Impuesto respecto de los que, con posterioridad a dicha liquida-

"En la mayoría de los casos, la ilicitud (de la causa) queda encubierta bajo una apariencia lícita, con lo que se estará en un supuesto de simulación relativa (art. 1276)".

(Paréntesis y subrayado nuestros. La cita corresponde a *"El Negocio Jurídico"*, cit. pág. 248). O lo que es lo mismo:

En la mayoría de los casos un negocio con causa ilícita, en fraude a la ley, es también un negocio con causa falsa, o sea simulado. No parece, pues, razonable que, en base a esta característica segunda (la simulación y la causa falsa), se ignore que es en fraude (o sea, se ignore que, también, tiene una causa ilícita) y se le sustraiga a la disciplina del artículo 24, y al expediente especial por considerar que -en su lugar- es de aplicación el artículo 25.

Digamos más: Si el negocio en fraude de ley adopta las características de un negocio indirecto (categoría, por cierto, cada vez más imprecisa como autónoma, para los modernos civilistas, estamos también plenamente de acuerdo con el profesor Ferreiro cuando afirma: *"La calificación por la Administración Tributaria de un negocio jurídico como un negocio indirecto conducirá... inexorablemente a la vía del expediente especial para el fraude de Ley prevista en el artículo 24 de la LGT"*. (loc. cit. pág. 18).

Recordemos, por otro lado, que como señala Albiñana (C) en su *Prólogo* a la nueva edición de la ya veterana obra de A. Martínez Lafuente sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la reforma del artículo 28.2 no ha obedecido a la voluntad del legislador de "amparar" en él al negocio indirecto (como algún autor, decimos nosotros, parece pretender), sino exactamente a lo contrario.

Albiñana se basa en una enmienda (la número 118) del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso de los Diputados. Una recopilación de todas las enmiendas y sus justificaciones se encuentra en Díaz Arias (Abogados): *"La Ley General Tributaria actualizada"*. Madrid, Gaceta Fiscal, 1995.

En este libro, en el de Banacloche (J): *"La Ley General Tributaria Reformada"*. Madrid, La Ley, 1995 y en la obra excelente, de Checa, García Luis, Merino y Moreno: *"La Reforma de la Ley General Tributaria"*. Valladolid, 1995, se encuentran interesantes opiniones, en general sobre la reforma y entre ellas, sobre el tema tratado en el presente artículo.

ESTUDIOS

ción definitiva, se descubre el posible fraude de Ley. Pues bien, como ha señalado Arias Cañete, a este supuesto sería aplicable el apartado b) del artículo 154 de la Ley General Tributaria. Y lo razona así:

"En efecto, en el expediente de fraude, puede considerarse que la Administración ha probado: la intención fraudulenta, la realización del hecho imponible ocultado, la carencia de causa de los negocios originariamente gravados; todas estas circunstancias evidencian que en el expediente de fraude concurren la aportación de pruebas a que se refiere el artículo 154 de la L.G.T.; en tal caso el expediente de fraude originará una propuesta de revisión que se elevará al Ministro de Hacienda o al Director General en el que el Ministro hubiera delegado" (44).

Pero, naturalmente, parece que si se parte de que el que actúa en fraude no llega a realizar el hecho imponible, entonces la anterior conclusión no sería exacta. Y, por las razones ya dichas, entendemos que sí lo es.

X. Recapitulación dogmática.

Es lugar común que la mayor parte de los comportamientos en fraude de ley (tributaria o nó) se caracterizan por el uso anómalo de las formas jurídicas (en particular, de las formas negociales), entendiendo por tal el ponerlas al servicio de fines y contenidos que no se corresponden con los que les son típicos.

En esta perspectiva, puede aceptarse también, como lugar común, que el fraude a la ley tributaria opera en relación con los hechos imponibles que, según la dicción del artículo 28.1 de la Ley General Tributaria, se tipifican como tales en atención a su naturaleza jurídica extra-tributaria.

Ahora bien; el problema de fondo, sobre el que hay que tomar postura, es el siguiente: ¿significa, ello, que cuando se actúa, en fraude a la ley tributaria, con *mal uso* de las formas jurídicas de los actos o negocios, se altera también su naturaleza jurídico-privada y, en consecuencia, la naturaleza jurídica extra-tributaria, en atención a la cual han sido tipificados como hechos imponibles, de modo que, en cuanto tales hechos imponibles, no llegan a realizarse?.

Esta es, nos parece, la postura que implícitamente toma la mayor parte de los tributaristas. Pero, curiosamente, no es la adoptada por los privatistas, que, en buena parte, entienden que el mal uso de la forma jurídica del negocio en fraude no cambia su verdadera naturaleza jurídica negocial, la cual depende del contenido realmente querido por las partes que lo celebran, por el fin práctico que persiguen.

Pero entonces, parece preferible entender (así lo hemos razonado) que si un hecho imponible es tipificado como tal hecho jurídico-tributario, en atención a su naturaleza negocial jurí-

44. Arias Cañete: "Fraude de Ley y Economía de Opción". En Estudios de Derecho Tributario, volumen II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, págs. 505 y s.s. (El subrayado es nuestro).

dico-privada; y resulta que los comportamientos en fraude a la ley, mediante el uso anormal de la forma jurídica, no alteran esa naturaleza jurídico-negocial extra-tributaria del hecho imponible con y por ella tipificado; si todo ello es así, decimos, entonces, habrá que concluir que el que actúa en fraude realiza jurídicamente (aparte de económicamente) el hecho imponible que pretendía eludir (no lo elude jurídicamente con su *mal uso formal o anómalo*).

Naturalmente, sabemos que es una postura metodológica opinable. Pero como dijo De Castro, con su superior magisterio, cuando escribe sobre los actos y negocios en fraude a la ley, el jurista tiene que tomar postura sobre dos extremos: sobre el criterio de la calificación jurídica de los mismos y sobre los criterios de interpretación (ya formalista, literal; ya teleológica y extensiva) de la ley a aplicarles (en nuestro caso, de la ley que tipifica el hecho imponible que se pretendía eludir).

Por otra parte, la posición que sugerimos (y que hemos tratado de razonar) no está huérfana de antecedentes en el Derecho tributario comparado. El Consejo de Estado francés, con su indiscutible autoridad jurídica, la adoptó ya desde el 10 de junio de 1981, al establecer cómo el procedimiento contra el fraude de la ley tributaria permite reprimir no sólo los actos y negocios simulados; también los fraudes a la ley realizados por actos no ficticios.

Más aún; en el Derecho francés -y según su Consejo de Estado-, donde rige el principio de reserva de ley tributaria y donde, también, impera la tesis de la interpretación estricta de los preceptos fiscales, se entiende que no se alteran ni aquel principio, ni esta tesis interpretativa, para combatir eficazmente los actos en fraude a la ley tributaria. Estos últimos plantean, tan sólo, un problema de correcta calificación jurídica de los actos y negocios en fraude. Si el legislador fiscal (con su autonomía tipificadora frente al Derecho Civil, que hoy ya se reconoce sin problemas en la doctrina francesa) ha querido configurar como hechos imponibles a determinados actos y negocios, en atención a su naturaleza jurídico-privada, el comportamiento en fraude a la ley tributaria requiere, para ser gravado según la norma fiscal tipificadora, tan sólo que se proceda a calificarlo jurídicamente según los criterios del Derecho Civil y de la Teoría General del Derecho, reconociendo al negocio en fraude la naturaleza jurídica que le es propia en el Derecho privado, según el cual aquella naturaleza no es cambiada por el mal uso de la forma jurídica correspondiente, y prevalece sobre éste último. Es un ejemplo a imitar.

Lógicamente, estamos propugnando utilizar la calificación, correcta, jurídico-privada (de los actos y negocios tipificados en hechos imponibles, según esta naturaleza) en el marco de la aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria, esto es, en el marco del expediente especial de fraude de ley que allí se regula. Y no, como la Administración Pública española ha realizado en los últimos tiempos, una calificación de los hechos imponibles, en el ámbito del anterior artículo 25, para obviar dicho expediente. (45)

45. Véase la acertada crítica a esta postura de la Administración y de parte de la doctrina en el excelente trabajo de Arias Velasco: "Dictamen sobre el fraude de Ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto", en Revista Técnica Tributaria, nº 24, págs. 19 y s.s.