



Revista Técnica Tributaria

ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

sumario

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

ESTUDIOS

* José Arias Velasco. La integración de los impuestos sobre la renta .	13
* Gema Blasco Martínez. Límite temporal de los intereses de demora en la suspensión de los actos administrativos	27
* Francisco José Carrera Raya. Reflexiones sobre la Ley General Tributaria	33
* Ramón Falcón y Tella. Algunas observaciones sobre la distinción entre tasas y precios públicos	41
* Eusebio González García. La interpretación de las normas tributarias por la Administración	49
* Isaac Merino Jara. Las infracciones simples en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT	57
* Joan Francesc Pont i Clemente. Delimitación de las infracciones graves consistentes en la falta de ingresos tributarios repercutidos o de cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse a cuenta de cualquier impuesto (Art. 88.3 LGT)	69

DOCUMENTOS

* Problemas que deben ser resueltos o eliminados de nuestro sistema tributario.	73
--	----

LEGISLACION

CRONICA LEGISLATIVA

* Disposiciones fiscales aparecidas durante el período de abril a junio de 1995	93
---	----

JURISPRUDENCIA

29.11 * Pedro Bujidos Garay. Operaciones vinculadas a la luz de la doctrina de los Tribunales y de la Dirección General de Tributos.	111
--	-----

UNION EUROPEA

Luis Docavo Alberti. Informe General sobre la actividad de la Unión Europea en el año 1994, elaborado por la Comisión	131
Antonio Cayón Galiardo. Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas. Acciones en favor de las PYMES	137

ESTUDIOS

LIMITE TEMPORAL DE LOS INTERESES DE DEMORA EN LA SUSPENSION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS¹

Gema BLASCO MARTINEZ

Profesora Asociada de Derecho Tributario en la EUEE
de la Universidad de Barcelona

El límite de los intereses de demora en la suspensión de los actos administrativos¹

En los últimos tiempos se advierte una notable insistencia, por parte de la doctrina científica, en el estudio y análisis relativo a la suspensión de los actos de liquidación tributaria en vía económico-administrativa². La razón principal de tal proceder se justifica, en la mayor parte de los casos, en la problemática que trae causa, en una interpretación de las normas extraña a los principios tradicionales del Derecho Tributario reflejada en numerosas Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y Sentencias de los Tribunales de Justicia. El tema, sin duda de innegable relevancia, excede el objeto de estudio del presente trabajo, por lo que baste la referencia para, en primer lugar, situar al lector, en el marco procedimental en el que acontece la necesidad de fijar un límite temporal sobre los intereses de demora exigidos cuando se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta, cual es el de la suspensión del acto y, en segundo lugar, para sacar a la luz un problema que, en materia de suspensión, ha permanecido en la penumbra, si bien, con alguna salvedad, desde la doctrina científica, y cuyo análisis jurídico me propongo en las próximas líneas.

El artículo 70.1 del RPREA bajo la rúbrica "Duración máxima de las instancias. Efectos del retraso" dispone:

No podrá exceder de un año el tiempo que transcurra desde el día en que se inicie una reclamación económico-administrativa o se recurra en alzada contra la resolución que ponga término a la instancia respectiva, de no mediar causas excepcionales debida-

¹ Estudio presentado en la sesión del 25 de marzo de 1995 del Seminario de Derecho Tributario de la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona, dirigido por Magín Pont Mestres.

² Véase, por ejemplo, la obra colectiva *La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías*, Marcial Pons, Madrid, 1994, en el marco del Seminario de Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona dirigido por el Prof. Pont Mestres.

ESTUDIOS

mente justificadas que lo impidieren, las cuales se consignarán en el expediente por medio de diligencia firmada por el Vocal correspondiente en el Tribunal Central y por el Secretario en los Tribunales Provinciales.

El contenido del precepto es el desarrollo de lo establecido en el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, conforme a la Base tercera, letra e) de la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo.

El mandato legislativo, acorde con el principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos contenidos en el artículo 9.3 de la Constitución³ impide que la tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas se prolongue de forma indefinida en el tiempo, evitando, en consecuencia, que el contribuyente permanezca en estado de indefensión, en tanto el Tribunal no tenga a bien resolver. El legislador cuidó de establecer, en la propia Base tercera, medidas destinadas a restablecer los perjuicios que, en caso de inobservancia de tal mandato, pudieran derivarse para los particulares, contemplando al mismo tiempo la posibilidad de sancionar la conducta irregular de la Administración.

Respecto de los particulares, se establece como medida de "salvaguarda" el silencio desestimatorio, esto es, la resolución presunta regulada en el artículo 108.1 del RPREA, por la que se establece el plazo para interponer posterior recurso, cual es el transcurso de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa⁴. Y es que, como ha declarado el Tribunal Constitucional en sentencia de 21 de enero de 1986, fundamento 3º:

"(...) el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado puede, previos los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración".

Por su parte, la conducta del funcionario o funcionarios responsables del incumplimiento de la norma, por cuanto, representa una vulneración del deber constitucional de pleno sometimiento a la ley y al Derecho impuesto a la Administración Pública⁵, es susceptible de ser sancionada en los términos previstos en el apartado segundo del citado artículo 70 RPREA.

Llegados a este punto, no puede por menos que emitirse un juicio favorable respecto a la configuración del recurso económico-administrativo en nuestro Derecho positivo, como una garantía para los particulares en aras a la protección de sus derechos conforme a principios de justicia.

³ "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

⁴ Sobre la naturaleza y los efectos del silencio desestimatorio interesa destacar la sentencia del Tribunal Constitucional de 21 de enero de 1986.

⁵ El deber de sometimiento de los poderes públicos a la ley y al Derecho viene contenido en el artículo 103.1 de la Constitución al afirmar: "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

Cuanto se ha expuesto hasta ahora, sobre el artículo 70.1 RPREA debe ser interpretado de forma conjunta con el artículo 81.10 RPREA cuya transcripción literal es la que sigue:

Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 58, apartado 2, letra b) de la Ley General Tributaria. El interés de demora, conceptuado como parte de la deuda tributaria, se fija en el interés legal del dinero por todo el tiempo que durase la suspensión, más una sanción del 5 por 100 de aquélla, en los casos en que el Tribunal apreciase temeridad o mala fe.

La obligación de satisfacer intereses de demora responde a la necesidad de indemnizar o resarcir de los posibles perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública del retraso en el pago de la deuda tributaria, durante el período en el que la eficacia del acto administrativo se ha mantenido en suspenso. Y ello, conforme a la naturaleza indemnizatoria atribuida, de forma pacífica por la doctrina administrativa y la jurisprudencia⁶, a los intereses de demora en materia tributaria, cumpliendo, así, la función de compensar del incumplimiento, o cumplimiento tardío, de una obligación de dar. Tal naturaleza se corresponde con el concepto de mora civil contenida en el artículo 1.108 del Código Civil que dispone:

Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurre en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal.

El mismo criterio ha mantenido PONT MESTRES⁷ al estimar que el interés de demora, inspirado en el concepto de mora civil y, por tanto, generado por resarcimiento de daños o similares, encuadra perfectamente en los supuestos que contempla el artículo 61.4 de la LGT referidos al devengo de intereses en deudas tributarias vencidas que sean consecuencia de suspensiones de ingresos o prórrogas.

Por otra parte, la exigencia de intereses de demora, cuantificados en función del período en el que se han producido los daños y perjuicios, hace necesario fijar en el tiempo el inicio y el fin de ese período, hace necesario dar respuesta a las cuestiones ¿desde cuándo y hasta cuándo se ha ocasionado el perjuicio? Si trasladamos la cuestión al ámbito del artículo 81.10 RPREA, el período de referencia no es otro que el de la duración de la suspensión, como se desprende del precepto citado, al señalar: *se satisfarán intereses de demora (...) por todo el tiempo que durase la suspensión*. Cabe preguntarse entonces ¿cuándo se inicia la suspensión y cuándo se entiende la misma finalizada? En cuanto al día de inicio del período, señalar que aquél se corresponde con el momento de interposición de la reclamación, conforme a lo previsto en el número 1 del mismo artículo 81 RPREA. Por su parte, el último día coincidirá con aquél en el que se desestima la reclamación interpuesta, sin que —como acertadamente expone ARIAS VELASCO⁸—

⁶ Cabe citar, entre otras, la Resolución del TEAC de 1 de diciembre de 1993, las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 y 20 de enero y 17 de febrero de 1994.

⁷ PONT MESTRES, M. *El problema del interés de demora en el marco tributario. Estado actual de la cuestión*, en Estudios sobre Temas Tributarios Actuales, Vol. II Universidad de Barcelona, 1987 pág. 277.

⁸ ARIAS VELASCO, J., Asociación española de Asesores Fiscales, entrega nº 1, Informe 4/1995, Enero 1995.

ESTUDIOS

puedan ser exigidos por más de un año en los asuntos de menor cuantía, ni por más de dos años en los de mayor cuantía recurridos ante el TEAC.

El límite máximo de un año es, precisamente, el que corresponde a la duración máxima de cada instancia, según el artículo 70.1 RPREA, ya comentado, límite de obligado cumplimiento para el órgano que debe resolver sobre la estimación o desestimación de la reclamación y, transcurrido el cual opera el silencio administrativo negativo, entendiéndose aquella desestimada de forma presunta. Y, si en el plazo máximo de un año, expresa o presuntamente, se desestima la reclamación, es obvio que el último día del año cesan los efectos de la suspensión y, en consecuencia, finaliza el cómputo del período a los efectos de cuantificar los intereses de demora debidos.

Criterio, absolutamente dispar al expuesto, es el mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 30 de noviembre de 1991, al señalar en su fundamento 2º:

Como ya declaró el Tribunal Económico en el acuerdo aquí impugnado la satisfacción de intereses devengados durante la suspensión de una deuda tributaria alcanza a todo el tiempo de la suspensión, conforme al artículo 81 del reglamento de procedimiento de las Reclamaciones Económico Administrativas.

Y prosigue:

Este claro precepto no puede reducirse de contenido con la norma del artículo 70 del mismo reglamento que, al fijar en un año el tiempo del que no podrá exceder la tramitación de las reclamaciones, dicta un mandato a la Administración, cuyo incumplimiento puede generar responsabilidades disciplinarias de los funcionarios, pero no extenderse a limitar el tiempo de devengo de intereses, que tienen su causa en el pago de la deuda tributaria y, como en cualquier otra, constituyen la compensación, pactada o legalmente establecida, del quebranto patrimonial que sufre el acreedor.

Más reciente es la Resolución del TEAC de 22 de junio de 1994 que, con igual desgracia que la anterior, dispone en sus considerandos 3º y 4º:

(...) Según establece el artículo 81.10, si la reclamación es desestimada, cuando se ingrese la deuda tributaria se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 36 de la Ley General Presupuestaria por todo el tiempo que dure la suspensión, sin que en este precepto se establezca límite temporal alguno para el cómputo de tales intereses de demora;

CONSIDERANDO 4º Que el artículo 70 del Reglamento de Procedimiento de 20 de agosto de 1981 (cuya denominación es «Duración máxima de las instancias» y «Efectos del retraso») después de ordenar en su número uno que la duración de cada instancia no puede exceder de un año, salvo causas excepcionales debidamente justificadas, señala en su apartado dos los efectos del retraso (posibilidad de promover expediente disciplinario al funcionario responsable) sin que en ningún momento se contemple como tal efecto de retraso la imposibilidad de liquidar intereses de demora por el tiempo que dure o haya durado el mismo, por todo lo cual procede desestimar el presente recurso;

Debe repararse en el hecho de que, tanto el fallo del TSJ de Madrid como el acuerdo del TEAC, tienen su origen en una interpretación de las normas disconforme con el artículo 23 de

la Ley General Tributaria, que exige la aplicación, también en el ámbito del Derecho Tributario, del artículo 3.1 del Código Civil⁹, en el que se recoge la Teoría General del Derecho en materia de interpretación. Se infiere de la norma la necesidad de esclarecer el sentido de los preceptos para su correcta aplicación mediante la utilización de distintos elementos interpretativos, entre los que se halla el elemento sistemático o interpretación de la norma en relación con otras que regulan la misma institución. La interpretación aislada de cada norma, como si de compartimentos estancos se tratase dentro de un mismo texto legal, debe ser desechada en favor de una interpretación conjunta de las mismas, más si cabe, cuando lo contrario redundaría injustificadamente en perjuicio de los particulares.

En efecto, el sentido dado a los artículos 70.1 y 81.10 RPREA por los Tribunales conlleva la imposible pretensión, de acuerdo con lo previsto en el artículo 106 de la Constitución¹⁰, de hacer responder al particular de la inactividad de la propia Administración. Y es que, la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora exige que la demora en el cumplimiento de la obligación tributaria, pueda ser imputada al obligado al pago¹¹.

Cuando, por el contrario, no existe nexo entre el efecto y la causa como acontece cuando es la Administración la que ilegítimamente desatiende el plazo de un año legalmente establecido para resolver de forma expresa, o transcurrido aquél se produce la desestimación presunta, en modo alguno pueden extender más allá el período por el que pueden exigirse intereses de demora al reclamante.

El mismo cauce siguen los razonamientos puestos de manifiesto por el Tribunal Supremo en sentencia de fecha 21 de abril de 1992 al señalar que la inactividad de la Administración no puede redundar en perjuicio de los administrados, y ello en los siguientes términos:

«Por lo tanto, hacer recaer sobre el ciudadano las consecuencias derivadas de una inactividad prolongada de la Administración, no parece demasiado ajustado a los criterios de equidad y de justicia, de seguridad jurídica y de responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad que proclama el art. 9 de la Constitución, ni tampoco con el principio de eficacia de la Administración Pública al que alude el art. 103 de la Norma citada».

Con gran fortuna, la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de julio de 1994, recoge en su fundamento 4º, buena parte de los razonamientos hasta aquí expuestos, en el que con claridad y brillantez señala:

⁹ "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

¹⁰ Artículo 106 CE: "1.- Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican. 2.- Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derechos a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos".

¹¹ La sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla de 31 de enero de 1986 considera que el concepto de mora requiere que "produzca de modo querido por el moroso, que se coloca en situación de no poder hacer frente a la obligación, pero no cuando se encuentra en tal situación por consecuencia de un hecho que escapa por completo de su control y que lo coloca en la imposibilidad de cumplir con su obligación".

ESTUDIOS

De la interpretación de ambos preceptos ha de llegarse a la tesis propuesta por la actora, dado que no parece lógico que la Administración pueda incumplir el mandato legal de exceder en su tramitación las reclamaciones económico-administrativas por más de un año, y a pesar de ello obligar al particular a avalar los intereses de demora sine die. Por el contrario, si como en el caso de autos se avala hasta el año, que es el plazo que el Tribunal Económico tiene para resolver, ha de declararse suficiente la garantía.

Mantener otra postura es dar carta de naturaleza a una acción de incumplimiento de la ley por parte de la Administración que genera en relación de causa a efecto un quebranto patrimonial al ciudadano al obligarle sin límite alguno a garantizar unos intereses de demora, que de otra forma no estaría obligado a satisfacer, sin posibilidad alguna de resarcimiento, que no sea la pura satisfacción moral de pedir responsabilidad al funcionario, y olvidar la función de toda Administración Pública de servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, como le impone la Constitución en su artículo 103.1.

Transcritos literalmente los términos en que se expresa el Tribunal, no cabe más que extraer del propio texto jurisprudencial la conclusión pretendida en el presente trabajo, a saber: *Cuando hallándose la eficiencia del acto de liquidación suspendida, el Tribunal Económico-Administrativo desestime la reclamación, el límite temporal por el que podrá exigir intereses de demora conforme al artículo 81.10 RPREA, coincide con el límite máximo de duración de cada instancia, cual es el de un año.*

ESTUDIOS

REFLEXIONES SOBRE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Francisco José CARRERA RAYA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

I. INTRODUCCION

Hace ya más de treinta años que la Ley General Tributaria viene cumpliendo la misión de ser la Ley que codifica los principios básicos y las reglas comunes a todos los tributos que integran el sistema tributario español. En este sentido, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, constituye uno de los hitos principales no sólo para llegar a conocer el pasado reciente de nuestro Derecho Tributario, sino también, y lo que es más importante, para comprender su presente y para proyectar su futuro.

Sin embargo, las leyes, como los trajes, quedan prontamente anticuados, pasados de moda, y llega un momento en que los remiendos que se efectúan para acomodarlos al tiempo presente únicamente consiguen prolongar su vida efectiva, aunque ésta sólo sea una parodia de lo que pudieron y no llegaron a ser. Pues bien, algo parecido acontece con nuestra Ley General Tributaria, una Ley que –consciente soy de ello– cumplió un papel de primera magnitud en el ámbito del Derecho público español, pero cuya pervivencia en el tiempo, lograda sólo mediante reformas parciales y harto discutidas, puede llegar a convertirla en un fósil jurídico viviente, de escasa aplicación práctica por no ajustarse a la realidad social y jurídica a la que debe servir.

Sólo voy a citar dos acontecimientos que por sí solos serían suficientes para trastocar los principios básicos y las normas fundamentales de nuestra Ley codificadora. Me refiero, en primer lugar, a la entrada en vigor del texto constitucional de 1978, del que se podría afirmar, sin temor a caer en exageraciones, que constituye el fundamento y la fuente de inspiración de las normas que se han promulgado desde su entrada en vigor. Y, en segundo lugar, no se debe olvidar la circunstancia, de no menor calado que la anterior, de la pertenencia de España a la Unión Europea.

Dicho esto, mantener la necesidad de una reforma parcial, de una mera adaptación de la Ley a los nuevos acontecimientos, puede llegar a ser casi una burla a la alta misión que la Ley

ESTUDIOS

codificadora está llamada a desplegar. Desde mi punto de vista es necesario una ley nueva, una ley que responda a los nuevos retos que tiene planteado el fenómeno tributario ante una sociedad en permanente cambio.

Voy a exponer a lo largo de estos comentarios algunas cuestiones que demandan, a mi juicio, una modificación respecto a su regulación actual.

II. ALGUNAS CUESTIONES SUSCEPTIBLES DE SER MODIFICADAS EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

1.º. Con relación al tema del poder tributario.

La Ley le dedica dos preceptos, los artículos 2 y 5, que son un reflejo del modo y manera tradicional de enfocar este tema. En la actualidad, la diferencia entre el poder tributario originario y derivado estriba en una cuestión de límites, de tal modo que únicamente el poder del Estado es originario, si entendemos por tal aquel que no tiene más limitaciones que las que derivan de la Carta Magna, mientras que el poder de los otros entes públicos territoriales tendrán como límites la propia Constitución y las leyes del Estado.

No obstante, este entendimiento también debe ser objeto en el momento presente de alguna precisión que ponga de manifiesto el estado actual de la cuestión a la vista de la pertenencia de España a la Unión Europea. En este sentido me parece oportuno efectuar las siguientes reflexiones:

a.- Que la Unión Europea goza de poder tributario, que se traduce en la emisión de normas jurídicas aplicables en el territorio de los países miembros. Es obvio que la eficacia y el alcance de estas normas dependerán de la forma que adopten, ya sean Reglamentos, Directivas o Decisiones.

b.- Que al ser normas aplicables en nuestro país, el poder normativo en materia tributaria de la Unión Europea forma parte integrante de la estructura del poder tributario del Estado español.

c.- Que el fundamento de dicho poder se halla en el artículo 93 de nuestra Ley Suprema, que permite la atribución a una organización internacional de competencias derivadas de nuestro primer texto legal. De tal modo que podría afirmarse que el fundamento del poder financiero de la Unión se encuentra en la normativa constitucional de los Estados que la integran, y,

d.- Que atribuido el poder tributario a la Unión, aquél no puede calificarse ni de originario ni de derivado, puesto que dicho poder no se halla limitado por nuestra Constitución sino, en todo caso, por su Derecho originario.

En consecuencia, y con las matizaciones que acabo de señalar, estimo necesaria la inserción en la futura Ley de normas que tengan en consideración esta nueva realidad política y jurídica de la que España forma parte integrante.

2.º. Los principios de justicia tributaria.

Con relación a los principios de justicia tributaria debo decir, en primer término, que ésta no es más que una faceta de la justicia financiera. De hecho, la Constitución, con buen criterio, se refiere por vez primera a aquélla en su artículo 31, consagrando de esta forma la idea de que la justicia financiera es única, si bien los principios para alcanzarla sean diversos.

Pero cabe preguntarse si estos principios son meras declaraciones programáticas, objetivos a cumplir por el ordenamiento jurídico o, tal vez, su eficacia y valor van más allá y vinculan a los poderes públicos y, en particular, a los que tienen asignada la producción normativa, así como a los ciudadanos. En este sentido, la tradición constitucional española se había alineado con aquellos textos en los que su parte material y, por tanto, los principios de justicia financiera, carecían de valor normativo, siendo sólo principios programáticos, es decir, indicaciones que únicamente en cuanto el legislador recogiera llegarían a encarnarse en verdaderas normas jurídicas.

Sin embargo, nuestra vigente Carta Magna rechazó aquel modelo y goza, pues, de un valor normativo inmediato y directo, y, consecuentemente, los principios de justicia financiera van a obligar de la misma forma, de tal modo que el titular del poder legislativo estará condicionado en su producción normativa a plasmar la idea que sobre aquélla predica la Constitución.

Pues bien, he realizado estas consideraciones para poner de relieve que, desde mi punto de vista, sí tiene sentido la recepción de la idea y del valor de la justicia tributaria en una futura Ley codificadora, y ello aun cuando soy consciente de la existencia de cualificadas opiniones doctrinales que entienden que en el desarrollo de los principios constitucionales, las leyes ordinarias son, con frecuencia, el medio más usual para su limitación.

No obstante, sobre este particular estimo que deben tenerse presentes dos ideas: 1ª. Que aunque formalmente la Ley Tributaria sea una ley ordinaria, no es menos cierto que está llamada a desempeñar unas funciones y a cumplir unos objetivos, como Ley codificadora en materia tributaria, que la sitúan en un plano superior al de las restantes leyes. Plano superior que se manifiesta no tanto desde el punto de vista de la jerarquía normativa como desde la axiología y la teleología jurídica; y, 2ª. Porque, como bien dice Sáinz de Bujanda, no se trata de la mera reproducción de los principios constitucionales en una norma de rango inferior, sino más bien de desarrollar a nivel técnico dichos principios, es decir, de la construcción del tributo inspirándose para ello en los mandatos del texto constitucional.

3.º. Sobre el concepto del tributo y, en particular, sobre las tasas y los precios públicos.

Resulta paradójico observar cómo el tributo, pese a ser el concepto basilar sobre el que se construye el Derecho Tributario no ha sido definido en la Ley. Es verdad que definir el tributo no es tarea fácil, sobre todo si lo que se pretende es abarcar todas sus características sustantivas, de las cuales se podrían destacar, entre otras: 1) La naturaleza pública del ente receptor; 2) Su articulación a través del mecanismo de la obligación jurídica, cuyo objeto es una prestación pecuniaria; 3) Que grava capacidades económicas; 4) Que tiene carácter coactivo; 5) Que está destinado a financiar el gasto público; y, 6) Que se exige con arreglo a principios y a criterios jurídicos.

Además, puede afirmarse que el tributo es una categoría de prestaciones patrimoniales a las que se refiere el artículo 31.3 de la Carta Magna. Ponemos de manifiesto en este sentido

ESTUDIOS

un concepto distinto del tributo, el de prestación patrimonial pública, comprensivo de aquél y al que habrá que darle una construcción jurídica aún no suficientemente pergeñada en nuestro ordenamiento y en nuestra doctrina.

Pues bien, de las diversas categorías tributarias sólo me voy a detener en el tema de las tasas y de los precios públicos. Debo indicar al respecto que la delimitación conceptual entre aquéllas y éstos es, a mi juicio, un problema delicado, como frágil es la figura del precio público cuya justificación se debe más a un artificio legal que a auténticas razones jurídicas que sostengan su construcción dogmática.

Ciertamente que tanto las tasas como los precios públicos son ingresos de Derecho público; asimismo, en uno y otro caso las prerrogativas de los poderes públicos son detenidas por el sujeto acreedor en mayor garantía de su derecho de crédito; y, además, ambas figuras podemos incluirlas dentro de la más genérica de las prestaciones patrimoniales públicas. Pero, ¿cuáles son sus diferencias?. Desde mi punto de vista no existen diferencias sustantivas. Desde la óptica del legislador sí las hay. Por ejemplo: a) La tasa se regiría por la ley y el precio público por el contrato; b) La tasa no es una contraprestación, propia de los negocios jurídicos contractuales ya que es una obligación legal, en cambio los precios públicos sí tienen el calificativo de contraprestación; c) La tasa debe adecuarse, en mayor o menor medida, al principio de capacidad económica mientras que en el precio público es dominante el principio de beneficio para el obligado al pago.

Dicho esto, me parece que de la definición legal de las tasas y de su relación con los precios públicos se infieren dos problemas o cuestiones de cierta importancia:

A.— Que la utilización del dominio público origina en la actualidad el pago de un precio público y no una tasa, y ello por decisión legal. Pero yo me pregunto, ¿hasta qué punto una norma puede alterar el régimen jurídico de una prestación patrimonial que hasta hace poco tiempo se calificaba como tasa?. ¿Hasta qué punto se puede sustraer del ámbito tributario, en sentido estricto, un presupuesto de hecho calificado como tasa, con lo que ello supone de garantía para el ciudadano frente a los poderes públicos, que deben respetar en su establecimiento las rigurosas exigencias derivadas de la legalidad tributaria?.

Una de dos: o la utilización del dominio público, que antes originaba una tasa y ahora un precio público, era una calificación incorrecta y ahora se la califica correctamente, o a la inversa. Lo que no cabe, a mi modo de ver, es que la identidad de un supuesto fáctico sea susceptible de ser calificado de diversa forma, con las importantísimas consecuencias que derivan de ello. No es, pues, indiferente hablar de tasa o de precio público, porque las garantías constitucionales para el ciudadano y, además, el rigor jurídico pueden quedar en entredicho, y,

B.— Los criterios concurrentes para que el servicio o actividad de un ente público se financien con tasas, es decir, su carácter obligatorio y la no susceptibilidad de ser prestado por el sector privado, son criterios formales y no sustanciales, es decir, externos y, por consiguiente, perfectamente modificables por el legislador, que en un momento determinado puede permutar la obligatoriedad por la voluntariedad, lo cual en lugar de originar una tasa daría lugar a un precio público, cuando la actividad o el servicio es sustancialmente el mismo.

Estas son, en definitiva, las consideraciones que quería hacer sobre esta cuestión, a las que debo añadir las siguientes reflexiones de cara a una futura Ley:

a.- A mi parecer debería concretarse el significado y contenido de la figura de las prestaciones patrimoniales públicas.

b.- Sería conveniente definir el tributo, como género comprensivo de las diversas categorías tributarias.

c.- Convendría que se replanteara y se clarificara la interconexión entre las tasas y los precios públicos, y,

d.- Debería aprovecharse, si no para suprimir, sí al menos para acotar el fenómeno de la parafiscalidad.

4.º. En cuarto lugar voy a abordar el tema de los sujetos de la obligación tributaria.

Nos encontramos en esta materia ante una normativa que, obedeciendo a unas pautas doctrinales imperantes en la época de su publicación (1963), configura la teoría de los sujetos de la obligación tributaria de una manera que hoy en día podríamos calificar de un tanto desfasada. Ciertamente que normas más recientes como el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, o el Reglamento General de Recaudación de 1990, parecen iniciar un cambio de rumbo siquiera sea en la terminología empleada, pero todavía están por perfilar, al menos en nuestro ordenamiento positivo, unos esquemas claros que den respuesta al estado actual de la evolución doctrinal en este campo. En este sentido, tal vez sea más apropiado hablar de posiciones subjetivas en el fenómeno tributario.

Pues bien, aquí y ahora sólo voy a realizar unas reflexiones sobre las posiciones subjetivas en el lado pasivo, y posteriormente aludiré a la figura del retenedor tributario.

Con relación a la primera cuestión, es decir, la teoría de la subjetividad tributaria en el lado pasivo, me parece oportuno realizar al efecto algunas consideraciones. Según mi criterio pueden distinguirse y diferenciarse tres conceptos: 1º. Los sujetos pasivos de los tributos; 2º. Los deudores tributarios y 3º. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Veamos en qué sentido:

1.º. Los sujetos pasivos de los tributos abarcaría a cualquier persona, física o jurídica, pública o privada, que asume una posición deudora en el seno de una obligación o de un deber impuesto por una norma tributaria. Desde este punto de vista, afectaría no sólo a quien realiza el hecho imponible, sino también, por ejemplo, a quien responde junto al contribuyente del cumplimiento de una obligación tributaria o, por ejemplo, a quien retiene una suma de dinero para entregarla a cuenta de posibles obligaciones que afecten a un tercero. En esta línea discursiva bien puede afirmarse que la expresión sujetos pasivos de los tributos equivale a la de obligados tributarios. Es decir, los obligados son aquellas personas sometidas a obligaciones y a deberes de índole formal, así como, en general, las que se encuentran sujetas a deberes de información tributaria respecto de terceros.

2.º. El deudor tributario es sinónimo de aquella persona que asume una deuda tributaria de naturaleza pecuniaria. Ciertamente que los deudores son obligados tributarios pero no todo obligado es deudor, y,

3.º. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, a los que se refiere el artículo 30 de la Ley, de manera que a tenor de este precepto sólo se puede ser sujeto pasivo bien como contribuyente, bien como sustituto, añadiendo la Ley una sección específica -la 2ª- dentro del

ESTUDIOS

capítulo dedicado al sujeto pasivo para aludir a otra figura subjetiva que se conoce como el responsable.

En cuanto al segundo tema a tratar en el ámbito de la subjetividad tributaria se refiere al retenedor tributario, del cual sólo voy a comentar dos ideas:

1.^a. Que el retenedor no es un sujeto pasivo, y no es sujeto pasivo, en la terminología empleada por la Ley, porque no estamos en presencia de un contribuyente ni tan siquiera, pese a la opinión de alguna doctrina, de un sustituto. En este orden de ideas no vemos cómo el retenedor puede ser configurado como sujeto pasivo de la obligación tributaria. Estimo que el retenedor no está, cuando retiene e ingresa una cantidad de dinero, dando cumplimiento a una obligación del contribuyente sino más bien satisfaciendo otra obligación distinta: la obligación de retener y correlativamente la de ingresar su importe que lleva aparejada, asimismo, el deber de presentar la correspondiente declaración. Obligación y deber que afectan únicamente al retenedor, no sustituyendo a nadie sino dando cumplimiento a las exigencias que le impone la normativa tributaria, y,

2.^a. Que el retenedor es un sujeto deudor. En efecto, la Ley hace recaer sobre el retenedor una deuda, constituyéndolo en deudor principal de su obligación. Es una deuda propia, no satisfecha en nombre ajeno ni en representación de otro sujeto, sino en nombre propio. Lo que ocurre es que esta deuda está fundamentada en una capacidad económica que es manifestada por otra persona (el contribuyente) y que el legislador, en atención a motivos diversos, ha estimado como legitimadora de la obligación que hace recaer sobre el pagador de los rendimientos.

Con otras palabras, cuando se abona un salario retribuyendo el trabajo de una persona y la empresa le retiene un porcentaje determinado según la ley, me parece que: 1º la empresa está cumpliendo con la obligación que le ha impuesto la norma tributaria; 2º la empresa satisface, por tanto, una deuda propia; 3º hay una manifestación de capacidad económica de la persona que recibe el salario, 4º esta manifestación legitima la obligación que se le impone al retenedor; y, 5º la retención está anticipando el pago de unas obligaciones que todavía no han surgido.

Pues bien, he querido efectuar estas reflexiones sobre el retenedor tributario por considerar que debiera ser objeto, a mi juicio, de una regulación detallada en la nueva Ley, dada la creciente importancia que ha adquirido esta figura subjetiva en el marco de las relaciones tributarias.

5.º. Finalmente, no quisiera dejar de mencionar algunas ideas generales sobre los procedimientos tributarios.

A tal efecto voy a exponer las siguientes consideraciones:

A.— Que la expresión “gestión tributaria” comprende no sólo las actividades liquidatorias y recaudatorias, sino también las actividades inspectoras. Todas ellas son actividades de gestión tributaria, es decir, de aplicación de los procedimientos adecuados para conseguir un fin: la obtención de ingresos públicos.

B.— Que el procedimiento de liquidación es en el momento presente radicalmente distinto al procedimiento clásico, que es el que inspira la actual Ley. A1 respecto debo decir que han sido dos las líneas fundamentales a través de las cuales se ha producido la evolución:

a.— Mediante la generalización de las declaraciones-liquidaciones, en las que el contribuyente declara y, al mismo tiempo, cuantifica su deuda, dejando vacía de contenido la tradicional liquidación provisional, toda vez que esta labor cuantificadora es efectuada por el propio sujeto pasivo, y,

b.— Debido a la asunción por los órganos de Inspección de tareas liquidatorias. Ya no se desempeñan funciones comprobadoras y liquidadoras por órganos diferentes en fases del procedimiento también diversas. Ahora la comprobación y, en su caso, la investigación, corresponde al mismo órgano que cuantifica el débito tributario, o sea, la Inspección.

C.— Por último, que la tendencia progresiva hacia una privatización de la gestión tributaria y, en definitiva, hacia la figura de un contribuyente portador de un gran número de deberes y de obligaciones requiere, inexcusablemente, que se dote a éstos de un conjunto de mecanismos técnico-jurídicos que le permitan hacer frente a una labor para la que no han sido preparados de manera especial. En este sentido, resulta conveniente, por ejemplo, desarrollar y potenciar las labores de asistencia e información y, desde luego, desde una óptica más global, la formulación de un estatuto del contribuyente.

Debo añadir, para finalizar, que además de las cuestiones que he planteado en estos comentarios existen otras muchas que deberían ser objeto de modificación en la nueva Ley. Piénsese, por ejemplo, en la definición de las infracciones simples, en algunos de los criterios de graduación de las sanciones tributarias (como, por ejemplo, el referido a la buena o mala fe del sujeto infractor), en el tema de la representación de los sujetos no residentes, en la definición de la base imponible, en la interpretación de las normas tributarias y el fraude a la ley, etc., etc., etc., .

Sin embargo, no quisiera que de estos comentarios pudiera extraerse la idea de que mi juicio global sobre la actual Ley es negativo. Antes el contrario, me parece que aunque la Ley codificadora haya adolecido ya desde sus comienzos de ciertos errores técnicos, errores, por otra parte, que se han ido acentuando con el transcurrir del tiempo, ha desempeñado un papel estelar en la construcción de nuestro Derecho Tributario y, en particular, ha posibilitado la configuración de un cuerpo doctrinal lo suficientemente sólido como para permitir que el sector jurídico denominado como "Derecho Financiero" ocupe hoy en día un lugar tan destacado en los estudios jurídicos.

Solamente espero y deseo que el esfuerzo de quienes estamos empeñados en la tarea diaria de profundizar en el conocimiento de esta materia sirva, en alguna medida, para alumbrar el nacimiento de una nueva Ley General Tributaria, una Ley que sea fiel reflejo de la justicia, como valor superior de nuestro ordenamiento jurídico.

ESTUDIOS

ALGUNAS OBSERVACIONES SOBRE LA DISTINCION ENTRE TASAS Y PRECIOS PUBLICOS

Ramón FALCON y TELLA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I

La distinción entre tasas y precios ha presentado siempre perfiles polémicos, que no han hecho sino acentuarse a partir de la introducción en nuestro ordenamiento positivo de la categoría de los “precios públicos” a través de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, y posteriormente, en el ámbito estatal, la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos, acompañada en el ámbito autonómico de la Ley Orgánica 1/1989, de 13 de abril, que introdujo la categoría que nos ocupa en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Según estas disposiciones, las tasas se configuran como tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias:

- a) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados.
- b) Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva en favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Los precios públicos, en cambio, son contraprestaciones pecuniarias –es decir, tienen un origen contractual– satisfechas por:

- a) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.
- b) Las prestaciones de servicios y las entregas accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales.
- c) La prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando falte cualquiera de los dos requisitos determinantes de la proceden-

ESTUDIOS

cia de una tasa, es decir cuando o bien la actividad sea de solicitud o recepción voluntaria¹, o bien sea susceptible de ser realizada por el sector privado.

La doctrina, al analizar estas disposiciones, se ha mostrado enormemente crítica, por considerar que en gran medida lo que se pretende es dar carta de naturaleza jurídica a conceptos acuñados históricamente en la ciencia económica a otros efectos –en particular, el concepto de precio público se aplica por la ciencia económica para hacer referencia a aquellos precios que no cubren el coste del servicio o son inferiores al precio “privado” o de mercado, con absoluta independencia del régimen jurídico aplicable, público o privado–, que no presentan unos perfiles precisos.

II

En nuestra opinión, sin embargo, y aún reconociendo que los criterios que se utilizan para distinguir las tasas y los precios públicos resultan excesivamente inseguros y confusos (en especial, como veremos, porque se entremezclan diversos criterios de distinción), existe un aspecto positivo en la nueva regulación, cual es el de reconocer expresamente que existen “precios” sometidos al Derecho público. Pues de las definiciones recogidas más arriba se deduce una nota común a las tasas y precios públicos, que diferencia estas dos categorías de los precios privados: ambos se exigen por actividades sometidas al Derecho público, y ambos son por tanto exigibles en vía de apremio.

Algún autor considera inadmisibile esta “extensión” del carácter jurídico-público a determinados precios, cuyo origen contractual exigiría de forma inexorable su sometimiento a un régimen jurídico privado. Según esta opinión, el calificativo de público, aplicado a un precio, sólo puede tener un sentido económico –precio subvencionado o inferior al coste del servicio, o al menos al precio privado o “de mercado”– pero no puede implicar ninguna consecuencia jurídica, lo que lleva a afirmar que los llamados precios públicos son, en realidad tasas².

A esta misma conclusión llegan otros autores desde la perspectiva de la reserva de Ley. Los precios públicos –se afirma– constituyen verdaderos tributos (exacciones parafiscales) y lo único que busca el legislador al etiquetarlos como precios es precisamente escapar a las exigencias de la reserva de ley³.

Esta conclusión se apoya en la similitud del régimen jurídico de las tasas y los precios, ya que el legislador distingue ambas figuras únicamente por los hechos que pueden determinar

¹ A estos efectos no se considera voluntaria la solicitud por parte de los administrados cuando les venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando constituya condición previa para la realización de cualquier actividad o la obtención de derechos o efectos jurídicos determinados (art. 24.2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril).

² C. Palao, La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho, en “Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho”, Asociación Española de Asesores fiscales, Aranzadi, Madrid, 1994.

³ Ferreiro Lapatza, Simón Acosta y Martín Queralt, El proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales, IEE, Madrid, 1988, pág. 36; Collado Yurrita, Tasas y precios públicos en la Ley reguladora de las Haciendas locales, Impuestos, 1989, I, pág. 339 y ss.; Barea Vidiella, Reflexiones de urgencia en torno a algunos aspectos de la Ley 39/1988..., Gaceta Fiscal, núm. 64 (1989), pág. 163.

la exigencia de una y otra: prestación de servicios de solicitud o recepción obligatoria que no puedan realizarse por el sector privado, en el caso de las tasas, y utilización del dominio público o prestación de servicios de solicitud voluntaria o que puedan realizarse en concurrencia con el sector privado, en el caso de los precios públicos⁴. Pero, según este sector doctrinal, "comparando el régimen jurídico de la prestación integrante de la tasa con el de la prestación calificada como precio público se observa una total homogeneidad entre una y otra. Por mucho que en el primer caso sea obligatoria la solicitud o recepción del servicio, este dato es irrelevante en cuanto al aspecto jurídico-financiero del ingreso, pues tanto la tasa como el precio público son obligatorios..."⁵.

No podemos, sin embargo, compartir estas posturas. Varios años antes de la consagración positiva de la categoría de los "precios públicos" ya habíamos defendido⁶ la posibilidad jurídica de "precios" o ingresos "ex voluntate" sometidos a un régimen de Derecho público (incluida la vía de apremio) —o mas ampliamente, la naturaleza jurídico-pública de los ingresos patrimoniales⁷—, que es lo que viene precisamente a reconocer la Ley de Tasas y Precios públicos. Negar la posibilidad de "precios públicos" supone tanto como negar la posibilidad de obligaciones pecuniarias a cargo del particular derivadas de contratos de Derecho público⁸, lo cual evidentemente resulta absurdo.

⁴ Estos criterios resultan, sin embargo, absolutamente arbitrarios e imprecisos, y buena prueba de ello es que la propia Ley de Tasas y Precios Públicos se ve obligada a indicar cuándo procede o no la imposición de tasas: procede, por ejemplo, por los servicios académicos (art. 13), aunque tales servicios pueden prestarse también por el sector privado, pero no en los de nivel universitario, que dan lugar a precios (disp. adic. 5ª).

Por otro lado, como veremos, es claro que al estar contenido en un texto legal, el criterio de distinción entre tasas y precios basado en el tipo de hechos que dan lugar a uno y otro tipo de prestación, no vincula al legislador futuro. Tal vinculación sólo se produce, como consecuencia del principio de jerarquía normativa, respecto a las Ordenanzas locales, y más discutiblemente en el ámbito autonómico, al amparo de lo dispuesto en el art. 157.3 de la Constitución.

Por ello entendemos que el único criterio de distinción válido es el del origen, legal o voluntario, de la obligación de pago.

⁵ J. J. Ferreiro, J. Martín Queralt y E. Simón, op. cit., pág. 117. Se trata, sin embargo, de una afirmación no del todo exacta, ya que si bien es cierto que tanto las tasas como los precios —y en general todos los ingresos de Derecho público— son exigibles en vía de apremio, sin embargo el régimen de infracciones y sanciones tributarias sólo es aplicable a aquéllas, pero no a éstos (véase P. Herrera, *Los precios públicos como recurso financiero*, cit., pág. 60).

⁶ Ramón Falcón y Tella, La finalidad financiera en la gestión del patrimonio, REDF, núm. 35 (1982), pág. 375 y ss. "La trascendencia de la finalidad financiera se manifiesta, pues, en la consideración del patrimonio como objeto de estudio del Derecho financiero, y en la interpretación de las normas que regulan este instituto, aparte de la importancia práctica del mismo como fuente de ingresos para los entes públicos y la necesidad de controlar esta actividad de gestión, tanto en su vertiente de gasto como por lo que se refiere a las posibilidades recaudatorias que ofrece" (pág. 388).

⁷ Véase, en esta línea, los trabajos pioneros de F. Sáinz de Bujanda, *Sistema...*, I. vol. 1, Madrid, 1977, págs. 496 y ss.; y del mismo autor, *Lecciones...*, Madrid, 1979, pág. 99 y ss.

⁸ Ya con anterioridad a la Ley de Tasas y Precios Públicos, la legislación de Contratos del Estado (regla segunda del art. 4 de la Ley de Contratos del Estado, aprobada por Decreto 923/1965) y la doctrina administrativa en la materia reconocen la posibilidad de contratos sometidos al Derecho público distintos de los típicos (obras, gestión de servicios y suministros). La posibilidad de contratos administrativos "innominados o no tipificados, dado el carácter de "numerus apertus" de los mismos, hace posible —incluso con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Tasas y Precios Públicos— la existencia de contratos sometidos al Derecho público de los que resulte para el particular la obligación de pagar un precio.

El proyecto de Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, actualmente en trámite parlamentario, establece que deberán... ajustar su actividad contractual a la presente Ley los Organismos Autónomos y las Entidades de Dere-

ESTUDIOS

Cuestión distinta es que no necesariamente todos los precios percibidos por un ente público, o más ampliamente todos los ingresos patrimoniales, hayan de ser exigidos con arreglo a los mecanismos jurídico-públicos (en especial, la vía de apremio), ya que es posible, y de hecho resulta frecuente, la utilización instrumental del Derecho privado, por la remisión expresa o implícita al mismo que se efectúa desde el Derecho público. Pero ni esta aplicación de un régimen jurídico-privado se da siempre en los ingresos patrimoniales –piénsese en los contratos de Derecho público– ni cuando se da es obstáculo para afirmar la naturaleza jurídico-pública del recurso⁹.

III

Desde esta perspectiva, lo que resulta criticable es que el legislador haya combinado diversos criterios de distinción, jurídicos y económicos, entre tasas y precios. Así, *al criterio fundamental (a nuestro juicio, el único teóricamente admisible) del origen de la obligación de pago –legal en la tasa y voluntario en el precio público–* se superpone absurdamente una distinción en función de la “contraprestación” o naturaleza de la actividad financiada, que según la Ley necesariamente ha de ser de solicitud o recepción obligatoria y no susceptible de ser prestada o realizada por el sector privado, en el caso de la tasa, mientras que si falta cualquiera de estas dos notas estaríamos –desde la perspectiva del legislador– ante un precio público.

Ahora bien, es claro que, de hecho, el criterio del origen y el de la *naturaleza de la actividad financiada* no tienen por qué coincidir. Así, es lógica y conceptualmente posible que una Ley posterior a la Ley de Tasas y Precios Públicos tome como hecho imponible, determinante del nacimiento de una obligación pecuniaria para el particular, una actividad administrativa de solicitud voluntaria o susceptible de ser prestada por el sector privado. Y paralelamente nada se opone a que una Ley habilite a la Administración para ofrecer –a través de contratos– servicios de recepción obligatoria y reservados al sector público.

En este sentido, la Ley de Tasas y Precios Públicos y disposiciones concordantes encierran más bien una “invitación” al legislador futuro para que utilice siempre el mecanismo de la tasa cuando concurren cumulativamente las circunstancias de la recepción obligatoria del servicio y la imposibilidad de que sea prestado por el sector público, y en cambio opte siempre por el precio cuando falte cualquiera de dichas circunstancias. Pero difícilmente podemos reconocer ninguna eficacia jurídica vinculante a esta “invitación”, dado que una Ley no puede obligar al legislador futuro. La exigencia de que las tasas se utilicen siempre, y sólo, ante servicios de solicitud o recepción obligatoria y reservados al sector público, para ser jurídicamente eficaz, habría de estar contenida en una norma de rango superior a la Ley, lo que no es el caso.

cho Público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas en la medida en que dicha actividad no esté sujeta al Derecho privado (art. 1.3), de donde se deduce que incluso para la actividad contractual de estas entidades el Derecho público es la regla, y el privado sólo una excepción que ha de estar prevista claramente.

⁹ La finalidad financiera en la gestión del patrimonio, cit., pág. 396.

Pese a lo anterior, cabe reconocer cierta virtualidad a esta exigencia en el ámbito local, ya que las ordenanzas municipales no pueden desconocer (pues su rango meramente reglamentario no se lo permite) las disposiciones que en esta materia contiene la Ley reguladora de las Haciendas locales. Lo mismo ocurre en el ámbito autonómico, ya que el criterio de distinción entre tasas y precios públicos en función de la naturaleza de la actividad financiada (y no sólo del origen legal o voluntario de la prestación) se ha llevado al art. 7.1 de la LOFCA, en la reforma de ésta operada por la LO 1/1989, aunque es dudoso que la competencia del Estado para regular mediante Ley orgánica los ingresos de las Comunidades Autónomas (art. 157.3 de la Constitución) permita llegar a tanto: a imponer la utilización de tasas en determinadas actividades y la de precios públicos en las demás.

En todo caso, entendemos que, al menos en el ámbito estatal, el criterio de la naturaleza de la actividad financiada tiene una eficacia meramente programática, pues como se ha dicho la Ley de Tasas y Precios Públicos no puede pretender vincular al legislador futuro, que puede por tanto optar libremente por la técnica de la tasa (obligación "ex lege") o del precio (obligación contractual) en cada caso.

IV

Algo similar ocurre con *la cuantía de las tasas y precios*, aunque en esta ocasión el legislador no utiliza un criterio de distinción entre tasas y precios públicos, sino que la norma se ubica sistemáticamente dentro de la regulación de estas categorías; las determinaciones legales sobre la cuantía de la prestación se configuran así, tanto en las tasas como en los precios públicos, como una consecuencia de la previa calificación de cada figura como tasa o precio, y no como un elemento determinante de dicha calificación.

En efecto, el Derecho positivo recoge hoy el postulado económico según el cual los precios públicos son precios subvencionados, inferiores al precio de mercado, aunque *paradójicamente lo recoge al revés*, es decir, para establecer que la recaudación global de cada tasa tiene como límite máximo el coste del servicio o al menos "tenderá" a cubrirlo (arts. 24 de la Ley 39/1988, 7 de la Ley 8/1989, y 7.3 de la LOFCA), mientras que los precios públicos "se establecerán a un nivel que cubra como mínimo los costes económicos por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos" (arts. 45.1 de la Ley 39/1988 y 25.1 de la Ley 8/1989).

De ello resulta que los "precios públicos", en sentido jurídico (obligaciones voluntarias sometidas al Derecho público y exigibles en apremio), no pueden, por regla general, ser "precios públicos" en el sentido que los economistas usualmente dan a esta expresión, aunque la propia Ley permite excepciones "cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen" (arts. 45.3 de la Ley 39/1988 y 25.2 de la Ley 8/1989).

De nuevo se trata de una invitación al legislador futuro, a la hora de fijar la cuantía de tasas y precios, que carece de eficacia jurídica en el ámbito estatal al no contar con fundamento alguno en la Constitución. Aparte de que, como hemos dicho, el propio legislador reconoce expresamente que estamos ante un mero deseo o "tendencia" a seguir en el futuro, que admite excepciones.

ESTUDIOS

En el ámbito autonómico y local, sin embargo, entendemos que el coste del servicio y su valor de mercado (el mayor de ambos conceptos) constituyen un límite máximo no sólo para la tasa sino también –pese al art. 45 de la Ley 39/1988 y al silencio de la LOFCA sobre este punto– para el precio público, pues en otro caso se podría producir una compensación “silenciosa u oculta” –*stille Finanzausgleich*– contraria al sistema constitucinal de financiación autonómica y local: las Haciendas territoriales podrían verse tentadas a buscar financiación adicional a cargo de los residentes en territorios vecinos (y al margen de los puntos de conexión fijados para los tributos que nutren sus respectivas Haciendas) elevando la cuantía de los servicios que éstos pudieran solicitar.

Obsérvese que no se trata sólo de evitar discriminaciones contrarias al art. 139 de la Constitución, por lo que son inadmisibles tasas o precios superiores al coste y al valor de mercado del servicio aunque su cuantía sea la misma para residentes y no residentes, en la medida en que ello supone indirectamente una mayor recaudación de la Entidad de que se trate, sistema de compensación financiera “público” o “legal” (*offen Finanzausgleich*)¹⁰.

Es decir, son admisibles tasas y precios para financiar los servicios que prestan las Haciendas territoriales –autonómicas y locales–, pero sólo para financiar precisamente los servicios concretos que en cada caso (como presupuesto de hecho de la obligación o como contraprestación) dan lugar al cobro de la prestación pecuniaria en que la tasa o el precio consisten, pero no para obtener, además, una financiación adicional que cubra otros gastos presupuestarios. Si la cuantía de la tasa o el precio excede tanto el coste del servicio como el valor de mercado del mismo, equivaldría de hecho a un “impuesto” exigido indiscriminadamente a residentes y no residentes (a todos los que soliciten el servicio), al margen de los puntos de conexión que delimitan el equilibrio o compensación horizontal entre las distintas Haciendas de cada nivel territorial.

V

Podemos, pues, concluir, que las tasas y los precios públicos se diferencian exclusivamente por su origen. Las tasas son tributos, y por tanto obligaciones “*ex lege*”, exigidas sin contraprestación¹¹, que resultan de la realización de un hecho imponible constituido por una

¹⁰ Sobre la formulación del principio de interdicción de la compensación financiera silenciosa u oculta y su consagración en nuestro sistema, véase, R. Falcón, *La compensación financiera interterritorial*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1986 y la bibliografía allí citada.

¹¹ La referencia a la “contraprestación” en las tasas, recogida en la hoy derogada Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 1958 y en la redacción originaria del art. 26 de la Ley General Tributaria de 1963, ha desaparecido en la nueva redacción dada a este último precepto por la Ley de Tasas y Precios Públicos, sin bien inexplicablemente –pues la doctrina había venido advirtiendo reiteradamente de su incorrección– se utiliza por la reciente STC de 10 de noviembre de 1994, relativa a un recargo autonómico sobre la tasa que grava la autorización, organización o celebración de juegos de azar mediante máquinas y aparatos automáticos. Para llegar a la conclusión de la naturaleza impositiva de esta “tasa”, pese a su denominación, no parece que sea necesario indagar sobre la existencia o ausencia de “contraprestación”, como hace el Tribunal Constitucional, y buena prueba de ello es que tanto la doctrina como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 3 de diciembre de 1987, 15, 16 y 19 de enero, 13 de febrero, 15 y 19 de marzo, 16, 25 y 27 de abril, 13, 17, 19 y 20 de mayo, 10 y 13 de junio, 23 y 26 de julio, 9, 12, 11, 16 y 23 de sep-

actividad administrativa que se refiera, afecte o beneficie al sujeto pasivo, como dice actualmente el art. 26.1.a) de la Ley General Tributaria. Es irrelevante que concurren o no las dos circunstancias que aparentemente exige este precepto, en su redacción actual, pues no se trata de elementos del concepto de tasa, sino de una mera "invitación" al legislador futuro –vinculante en el ámbito local, en virtud de la Ley 39/1988, y dudosamente en el autonómico (art. 7.1 de la LOFCA), pero no en el estatal– para que reserve la técnica de la tasa a las actividades que sean de solicitud o recepción obligatoria y no puedan prestarse por el sector privado.

Los precios públicos son, en cambio, "contraprestaciones pecuniarias", como señala el art. 4.1 de la Ley 8/1989, es decir que "la relación que se establece es contractual y voluntaria para quien lo paga", como indica el preámbulo de dicha Ley. De nuevo es irrelevante el tipo de actividad pública que da lugar al precio –siempre que esté sometida al Derecho público, pues en caso contrario el precio sería privado–, ya que la aparente exigencia legal de que sea o bien de un servicio o actividad de solicitud y recepción voluntaria, o bien susceptible de ser prestada por el sector privado, carece de eficacia vinculante, salvo en el ámbito local y muy dudosamente en el autonómico¹².

El hecho de que el régimen jurídico aplicable a las tasas y a los precios públicos sea similar –en ambos casos un régimen jurídico-público y, por tanto, el privilegio de la autotutela, incluida la autotutela ejecutiva o vía de apremio– no debe empañar la distinción entre ambas figuras, fundada en el criterio del origen. Ni debe llevar a afirmar que los llamados precios públicos son en todo caso verdaderos tributos (exacciones parafiscales), sin perjuicio de que, al igual que los tributos, y en cuanto "prestaciones patrimoniales de carácter público", estén cubiertos, al menos: algunos de ellos, por la reserva de ley consagrada en el art. 31.3 de la Constitución¹³. Ni la similitud del régimen jurídico –que no es identidad–, ni la necesaria observancia de la reserva de Ley, permiten identificar los precios públicos con las tasas, que constituyen especies claramente diferenciadas, por su origen, del género común de los ingresos de Derecho público.

VI

Lo anterior no impide, desde luego, que algún caso concreto el "nomen iuris" de precio público encubra en realidad un tributo. En este sentido, no cabe una respuesta unívoca sobre

tiembre, y 10 de octubre de 1989, 17 de febrero y 1, 3, 12, 14 y 17 de abril, 8 de mayo, 12 de junio y 11 de octubre de 1989, 5 y 26 de mayo y 13 y 30 de junio de 1990, etc.) habían llegado de forma prácticamente unánime a la misma conclusión analizando el hecho imponible, que no está referido a la actividad administrativa de autorización del juego, sino que viene constituido exclusivamente por la organización y celebración de éste.

¹² Obsérvese que respecto a los precios públicos, la nueva redacción dada a la LOFCA por la LO 1/1989 se limita a introducir esta categoría en la enumeración de recursos que contiene el art. 4.1, por lo que la exigencia de que se trate de servicios de solicitud voluntaria o susceptibles de ser prestados por los particulares sólo podría deducirse, *a contrario sensu*, de lo establecido para las tasas en las letras a) y b) del art. 7.1, cuya apoyatura constitucional es ya dudosa.

¹³ Sobre el alcance de la reserva de Ley en este ámbito, vease nuestro trabajo *Tasas, precios y reserva de ley*, en la obra colectiva "Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español", IEF, Madrid, 1991, págs. 59 y ss.

ESTUDIOS

la verdadera naturaleza de los llamados "precios públicos", sino que es preciso analizar en cada caso la configuración de la figura concreta de que se trate, prescindiendo de la denominación utilizada por el legislador.

Conforme al criterio del origen, que venimos defendiendo, estaremos en presencia de verdaderos tributos, cualquiera que sea la denominación que se utilice, cuando su aplicación dé lugar a obligaciones ex lege. Normalmente se tratará entonces de tasas o exacciones para-fiscales asimilables a las tasas, aunque también existe alguna figura que el legislador califica como "precio" y que presenta en realidad una estructura semejante a la del impuesto¹⁴.

En cambio, estaremos ante auténticos precios públicos -es decir, ante ingresos patrimoniales de Derecho público- cuando la prestación pecunaria debida al ente público tenga un origen contractual, lo que en ocasiones se señala expresamente por la norma¹⁵, y en otras queda implícito en la misma. La determinación de la naturaleza -tasa o precio público- de cada figura concreta constituye, en definitiva, un problema de interpretación, a resolver caso por caso.

¹⁴ Es el caso del "precio público por utilización privativa y aprovechamientos especiales del suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública en favor de empresas explotadoras de suministros", cuya base imponible está constituida por los ingresos brutos procedentes de la facturación que la empresa obtenga anualmente en el término municipal, según el art. 45.2, *in fine*, de la Ley de Haciendas Locales. Véase P. Herrera, op. , pág. 58.

¹⁵ Así, en el caso de concesiones del dominio público aeroportuario para la realización de explotaciones comerciales, "las tarifas o cánones correspondientes serán los derivados de los contratos reguladores según el procedimiento administrativo de contratación de que deriven" (Resolución de 27 de julio de 1990, apartado E.5). Del mismo modo, la formalización de los servicios y actividades financiados con precios públicos que presta el Instituto Foral "de la Juventud "se realizará suscribiendo un contrato de uso con la Diputación Foral" (art. 6.2 Decreto foral 1068/1989, de 13 de junio, de Alava). Véase P. Herrera, op. cit., págs. 58-59.

ESTUDIOS

LA INTERPRETACION DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS POR LA ADMINISTRACION^(*)

Eusebio GONZALEZ GARCIA
Catedrático Derecho Tributario
Miembro de la AEDAF

1. Introducción

La aplicación de las normas tributarias por la Administración se hace a través de un procedimiento administrativo que, siguiendo los pasos legalmente previstos, sucesivamente tiende:

- a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria (procedimiento liquidatorio o de gestión).
- a recaudar en vía ejecutiva la deuda previamente determinada (procedimiento recaudatorio).
- a revisar, de oficio o a instancia de parte, los actos presuntamente ilegales que a lo largo del procedimiento hayan podido producirse (procedimiento revisor).

En el desarrollo de estos procedimientos, especialmente en los citados en primer y segundo lugar, pueden surgir dudas respecto al contenido y alcance de las normas tributarias aplicables, por lo que la Administración tributaria está facultada para dictar, con carácter previo o sucesivo al planteamiento de la duda, disposiciones que interpreten el sentido de las normas objeto de aplicación.

Analizar la naturaleza y efectos jurídicos de esas disposiciones, particularmente las dictadas con referencia al procedimiento liquidatorio, es el objeto de estas líneas, cuyo presupuesto lógico –a partir de la primacía de la ley en este ámbito– está en la posibilidad legalmente reconocida, de que la Administración tributaria dicte este tipo de disposiciones.

Así pues, el estudio gira en torno a las potestades interpretativas de la Administración, ejercida con ocasión de la aplicación de los tributos, por lo que hemos de movernos dentro de un

(*) Conferencia pronunciada en Bilbao con motivo del Curso sobre Procedimientos Tributarios organizado por la delegación Territorial Cuarta de la AEDAF, durante los días 16 a 25 de noviembre de 1994.

ESTUDIOS

ámbito conceptual todavía no muy bien delimitado por la doctrina que, de una parte, trata de precisar la naturaleza de los actos administrativos de carácter general y, de otra, discute si la potestad interpretativa es separable, o no, de la potestad reglamentaria. Con las importantes consecuencias, sobre todo a efectos de la impugnabilidad de los actos correspondientes, que se derivan de adoptar una u otra posición¹.

Por estas razones, parece recomendable partir de una detenida lectura de los preceptos del Derecho positivo español fundamentalmente aplicables al tema objeto de estudios: art. 97 CE; 6, 7, 17 a 19 y 107 LGT; y 21 LRJAP y PAC.

A partir de estos datos, las cuestiones fundamentales a resolver son las siguientes:

- Contenido y límites de la facultad de la Administración tributaria de dictar disposiciones interpretativas.
- Concepto y naturaleza de las diversas modalidades a través de las que se canaliza la anterior facultad (órdenes ministeriales interpretativas, circulares administrativas y respuestas a consultas).
- Efectos jurídicos y oposición del contribuyente a los actos previamente citados.

2. Contenido y límites de la facultad de la Administración tributaria de dictar disposiciones interpretativas

En nuestros días, ante la variada y múltiple presencia de la Administración en todos los sectores sociales, incluidos los productores de normas jurídicas, a nadie puede sorprender encontrarse con una actividad administrativa dirigida a interpretar las leyes tributarias. Es más, la Administración tributaria no sólo puede, sino que en muchas ocasiones, movida por exigencias de los principios de seguridad jurídica (art. 9.3. Const.) y eficacia en su gestión (art. 103.1. Const.), deberá emanar disposiciones interpretativas (art. 18 LGT) o pareceres (art. 107 LGT), dirigidos a esclarecer el significado oscuro o poco claro de los textos legales.

Así pues, el problema no está, obviamente, en que la Administración interprete las normas tributarias. El problema reside en fijar el alcance de esa interpretación, precisar sus límites, y sobre todo, establecer con claridad sus efectos, de suerte que los principios de legalidad (art.

¹ Vid. H. KRÜGER «Rechtsverordnung und Verwaltungsanweisung» en Fest. R. Smend, Göttingen, 1952; J. ORTIZ «Las circulares, instrucciones y medidas de orden interior ante el recurso por exceso de poder, en la jurisprudencia del Consejo de Estado francés», Rev. Adm. Pub. 1957; J. C. DOUENCE «Recherches sur le pouvoir réglementaire de l'Administration», París, 1968; G. SANTANIELLO «Gli atti amministrativi generali a contenuto normativo», Milán, 1963; R. CALVO, «Los reglamentos tributarios en el ordenamiento estatal español», Hda. Pub. Esp., 1972; W. FIEDLER «Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlichen Zusagen in Verwaltungsrecht», Müller, Heilderberg, 1977; F. DIEZ «La potestad reglamentaria y la Ley General Tributaria», Est. Der. Trib., I, Madrid, 1979; P. MARCHESSOU «L'interprétation des textes fiscaux», Econ. París, 1980; E. GONZALEZ «Comentarios a las leyes tributarias y financieras (arts. 6, 7 y 19)», Edersa, Madrid, I, 1982; A. M. SANDULLI «L'attività normativa della pubblica amministrazione», Napoli, 1970 (existe edición de 1983); R. FALCON «La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria», Rev. Esp. Der. Fin., 1983; A. CATALANI «Le circolari della pubblica amministrazione», Milán, 1985; y K. VOGEL «L'interpretazione delle leggi tributarie da parte dell'Amministrazione» en «Conv. Accert. Trib. CEE», Bolonia, 1991.

31.3. Const.), seguridad jurídica y no indefensión (art. 24.1. Const.) queden plenamente garantizados.

Interpretar significa explicar o declarar el significado de una palabra o de un texto. Hace más de cincuenta años, en sendos estudios sobre la materia hoy universalmente considerados como clásicos, E. Vanoni y M. S. Giannini advirtieron sobre las dificultades que entraña encontrar en cada caso el sentido y la voluntad de la ley, porque ésta, desde el momento que sale de las manos del autor, adquiere vida propia; al irse plegando a la cambiante realidad social que le sirve de base, se independiza y toma formas nuevas, de suerte que precisar en cada circunstancia histórica el sentido y alcance del término interpretar y su resultado, la interpretación, ha constituido durante siglos para los juristas una actividad tan atractiva como inagotable y polémica².

No es este, obviamente, ni el momento ni el lugar para intentar arrojar alguna luz (o mayor oscuridad) sobre tema tan autorizado y ampliamente debatido. Nuestro propósito es mucho más modesto y, por ello, abarcable. Tratamos simplemente de llamar la atención sobre dos extremos importantes para el ulterior desarrollo de nuestro estudio. El primero hace referencia a que siendo la actividad interpretativa y su resultado, la interpretación, una actividad en sí misma plena de dificultades y contradicciones, nada hace suponer, sino más bien al contrario, que esas dificultades cesen cuando el sujeto que efectúa la interpretación es la Administración tributaria³.

El segundo aspecto que interesa resaltar, como puso de manifiesto en excelente estudio el Prof. Vogel⁴, es la variada gama de fines y contenidos que pueden pretender cubrirse a través de la interpretación. Así, cumpliendo la clásica función de suplir el carácter siempre limitado y angosto de la previsión normativa frente a la infinita variedad de los casos concretos a regular, a la interpretación incumbe aclarar el significado de los términos dudosos o poco claros o elegir entre los diversos sentidos que puede ofrecer una frase. Pero junto a la anterior función, también se cubren vía interpretativa otros objetivos, tales como: fijar el contenido de los conceptos indeterminados, cuantificar valoraciones, colmar lagunas... y toda una serie de operaciones que, en general, podrían encuadrarse dentro de lo que Vanoni denomina adaptación de la ley escrita a los hechos sociales cambiantes.

No vamos a entrar en la conocida polémica sobre si todas las operaciones reseñadas son, o no, propias de la actividad interpretativa y mucho menos tratar de deslindar entre labores

² Vid. E. VANONI «Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias», Madrid, 1973, p. 218; M. S. GIANNINI «L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie», Riv. Dir. Fin. 1941, p. 99. Con posterioridad vid. M. TRIMELONI «L'interpretazione nel Diritto Tributario», Cedam, 1979, Parte Prima. En la doctrina en lengua española vid. H. GARCIA BELSUNCE «La interpretación de la ley», Buenos Aires, 1959; E. GONZALEZ «Comentario al art. 23 LGT» en «Comentarios a las leyes tributarias y financieras». Madrid, vol. I, 1982; y E. SIMON «El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica» Bolonia, 1985.

³ Vid., por ejemplo, a. AMATUCCI «L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario», Napoli, 1965, Cap. IV, y «Trattato Diritto Tributario», Cedam, 1994, I, 2.

⁴ Vid., «L'interpretazione delle leggi tributarie da parte dell'amministrazione» en «Corso di perfezionamento in Diritto Tributario A. BERLIRI», Bolonia, 1991; en la doctrina española puede verse A. CAYON «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», Rev. Esp. Der. Fin., 1982.

ESTUDIOS

interpretativas e integrativas, una vez que se ha impuesto la tesis sobre el carácter «en cierto sentido creador» de toda tarea interpretativa⁵. Para nuestros efectos es suficiente recoger dos afirmaciones generalmente aceptadas.

Una se desprende de la exposición anterior y muestra la variedad de objetivos que pueden obtenerse a través del ejercicio de la actividad interpretativa. La otra se centra en una opinión doctrinal y jurisprudencial considerablemente extendida: la prohibición de dictar *ius novum* con ocasión de la interpretación de las normas por parte de la Administración.

Iniciamos aquí la parte más conflictiva de este trabajo, que dicho de modo elemental trata de exponer la forma en que se coordinan en el Derecho positivo español, sin interferencias ni lesiones de derechos, dos potestades atribuidas por el ordenamiento a la Administración: la potestad reglamentaria, consistente en crear normas en desarrollo y ejecución de las leyes, y la potestad de interpretar, antes de su aplicación, cualquier norma del ordenamiento jurídico.

Expuesto así el problema, es fácil deducir no sólo la legitimidad, sino incluso la conveniencia de que el ejercicio de ambas potestades venga encomendado a la Administración. Una vez rota la separación de poderes en favor de la Administración, que no sólo aplica y ejecuta las leyes mediante la realización de actos singulares (acto administrativo), sino que también crea normas jurídicas de carácter general y abstracto (reglamentos), parece de todo punto imposible negar a la Administración, en aras de la certeza y uniformidad en la aplicación del Derecho, la facultad de interpretar las normas que seguidamente ella misma ha de aplicar⁶.

Es más, de no haber sido expresamente reconocida por el ordenamiento esta facultad, es seguro que la misma habría llegado a tomar carta de naturaleza en los sistemas jurídicos contemporáneos, a través de la resolución de las dudas planteadas por los administrados o de las propias orientaciones dirigidas por vía jerárquica a los funcionarios encargados de aplicar las normas.

Consiguientemente, nada más lejos de nuestro pensamiento que negar o menoscabar la facultad interpretativa de la Administración, con ocasión de la aplicación de las leyes. El problema surge al comprobar que estamos ante una facultad administrativa, no normativa, con las consecuencias que de ello se siguen en cuanto a las formalidades en la emanación de los actos correspondientes, efectos jurídicos, régimen de impugnación y controles. Y la dificultad se plantea en dos planos u órdenes de consideración diferentes: de un lado, no resulta fácil distinguir objetivamente, por su contenido, la interpretación dada en una orden ministerial (producto de la potestad reglamentaria) de la que pueda encontrarse en una circular administrativa (producto de la potestad jerárquica de la Administración); de otro, frecuentemente se produce una coincidencia en los titulares de una y otra potestad (*vid infra*).

Naturalmente, siempre cabe recurrir, como criterio definitivo de diferenciación, a la voluntad innovadora (normativa) o aplicativa (administrativa) del órgano que ejerce una u otra potes-

⁵ Vid. A. AMATUCCI, ob. cit., Cap. I; y E. GONZALEZ «Die analogie den Steuerrechtsordnungen Italiens, Spaniens, Portugals und ausgewählter lateinamerikanischer Länder» «Stuw, 1983 (existe traducción española en Rev. Trib. Fisc. Est. Mex., 1983).

⁶ Vid. L. MARTIN RETORTILLO «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», Rev. Der. Fin., 1964; A. M. SANDULLI, ob. cit., p. 10 y 33; K. VOGEL, ob. cit.

tad; pero esta es una investigación que en el mundo del Derecho ha de ser necesariamente reconducida a las formas y efectos de los actos. Lo que nos sitúa ante el problema central de nuestro estudio, toda vez que, de una parte, las formas a través de las que se manifiestan los actos o disposiciones interpretativas de la Administración no se producen con el rigor deseable; de otra, son cada vez más los que piensan que la distinción entre las disposiciones administrativas con valor normativo o aclaratorio por sus efectos externos o internos carece de relevancia (Chelli, Jesch, Krüger, Martín, Retortillo, Ortiz Díaz, Rivero, Sandulli, Tricot).

Así pues, los problemas de fondo que salen a relucir aquí son fundamentalmente tres: 1.º) el tema del órgano que ostenta la potestad reglamentaria en materia tributaria (vid. infra); 2.º) la difícil distinción en la práctica entre ejercicio de facultades normativas e interpretativas por parte de la Administración; 3.º) la consiguiente dificultad de distinguir los respectivos textos en que una y otra actividad se plasma, cuando su contenido no responde a su «nomen iuris», es decir, cuando detrás de la pretendida actividad interpretativa se esconde una auténtica labor creadora, que por añadidura, ni siquiera adopta la forma de Orden Ministerial publicada en el *Boletín Oficial del Estado*, sino que aparece bajo la engañosa y polivalente forma de una Circular.

3. Potestad reglamentaria y facultades interpretativas de la Administración

El estado de la cuestión sobre este punto, tal y como se desprende de la doctrina más autorizada, que sintéticamente hemos expuesto en el apartado anterior, puede resumirse del modo siguiente:

1.º) Es mayoritaria la opinión doctrinal que distingue entre la actividad normativa de la Administración, derivada de una potestad reglamentaria, y la actividad interpretativa, surgida vía jerárquica, con ocasión de la aplicación de las normas.

2.º) Esa opinión mayoritaria no evita:

- a) La existencia de discrepancias doctrinales⁷.
- b) La existencia de discrepancias entre órganos situados al más alto nivel jurisdiccional (Tribunal Supremo) y consultivo (Consejo de Estado)⁸.
- c) Que en la práctica diaria sea muchas veces difícil distinguir entre el producto derivado de una y otra actividad, debido a similitudes de contenido, coincidencia de titularidades y fungibilidad de las formas utilizadas en su emanación (vid. infra)⁹.

⁷ Cfr., por ejemplo, las dispares posiciones mantenidas al respecto por R. CALVO, J. RAMALLO, F. DIEZ, A. MARTÍNEZ, A. CAYON, R. FALCON y C. ALBIÑANA en las obras previamente citadas.

⁸ Cfr. Sentencia del TS de 12 de julio de 1982 y Dictamen del Consejo de Estado de 29 de julio de 1982. Puede verse un resumen de ambas posiciones en R. FALCON, ob. cit., p. 62 y ss; y una extensa relación jurisprudencial en J. RAMALLO, ob. cit., p. 274-75.

⁹ Cfr., entre otras, Sentencias del TS de 15 de abril de 1970, 25 de enero de 1971, 5 de junio de 1971, 6 de marzo de 1972, 1 de marzo de 1974 y 28 de septiembre de 1974; Sentencia TSJ. Murcia de 26 de octubre 1993 (Jur. Trib. Ar., 1289/93, comentada).

ESTUDIOS

- d) La existencia de abusos en la utilización de las formas jurídicas apropiadas para obtener los efectos deseados (vid. infra)¹⁰.
- e) Que la presencia de una disposición de difícil catalogación –la Orden Ministerial interpretativa– (art. 18 LGT), complique aún más el panorama descrito (vid. infra)¹¹.

Aunque la coincidencia de titularidades entre potestad reglamentaria y facultades interpretativas sólo se produce en el caso de que sea el Ministro de Hacienda quien ejerce una y otra, siendo posible reconducir ambas al ámbito de los arts. 6 y 18 LGT, respectivamente¹², ya se comprende, tras la lectura del epígrafe anterior, que siendo obligado conectar el texto del art. 6 de la LGT a los correspondientes preceptos constitucionales, su contenido actual resulta en arte incorrecto (referencia al Jefe del Estado), en parte escaso (falta la referencia a la potestad reglamentaria de las Comunidades Autónomas) y, si antes de la promulgación de la Constitución también se le podía considerar innecesario en su conjunto por reiterativo, ahora, en lo que se refiere a la mención de las Corporaciones Locales, resulta, cuando menos, útil, dado que el art. 717 de la Ley de Régimen Local podría considerarse afectado por la Ley General Tributaria si ésta hubiera omitido su inclusión, y que la Constitución no menciona expresamente la potestad reglamentaria de las Corporaciones Locales¹³.

Adicionalmente, si se advierte que el número 2 del art. 6 LGT, atribuye una competencia privativa al Ministerio de Hacienda; que del entendimiento conjunto de esta disposición con los artículos 17 y 18 de la LGT ha podido deducirse que la potestad reglamentaria residual corresponde al propio Ministro de Hacienda¹⁴, y que esta Ley constituye una disposición ordenadora de carácter general sobre la materia tributaria, fácilmente se llega a la conclusión de que el precepto no sólo no es innecesario, sino que resulta oportuno. Lo cual, en modo alguno mengua el interés por dar con su significación última y, naturalmente, tampoco pretende ocultar sus propias deficiencias.

En cuanto a lo primero, creo que el precepto pretende poner de manifiesto una relación jerarquizada, aunque no exhaustiva (recuérdense los problemas planteados por la omisión de

¹⁰ Vid. Res. TEAC 11 de noviembre de 1980 (Comentada por L. PASTOR, en *Cron. Trib.*, 1980) y Sentencia TS 12 de julio de 1982. Puede encontrarse un amplio muestrario en A. MARTINEZ «La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario» en «La Constitución española y las fuentes del Derecho», Madrid, 1979, vol. II, p. 1350 y 1360; A. CAYON, ob. cit., p. 570; y R. FALCON, ob. cit., p. 71.

¹¹ Vid. L. MARTIN RETORTILLO, ob. cit., p. 368 y ss; J. RAMALLO «La exención del impuesto de sucesiones por el patrimonio familiar, mobiliario y agrícola», *Cron. Trib.*, 1974; A. MARTINEZ, ob. cit., p. 1351 y ss; A. CAYON, ob. cit., p. 571 y ss; y R. FALCON, ob. cit., p. 68 y ss.

¹² Vid. L. MARTIN RETORTILLO, ob. cit., p. 366 y ss; L. PASTOR, ob. cit.; y R. FALCON, ob. cit.

¹³ Sobre la posibilidad de que un Ayuntamiento reduzca voluntariamente el ámbito legal de su potestad impositiva, vid. sentencia del TS de 6 de marzo de 1975 (Aranzadi, núm., 1.107); y sobre la potestad reglamentaria de las Corporaciones Locales en general, entre otras, la sentencia del TS de 18 de marzo de 1971 (Aranzadi, núm. 1.174).

¹⁴ Esta es la posición mantenida por R. CALVO y F. DIEZ, inicialmente compartida por nosotros («Comentario al art. 6 LGT» de Edersa). Sin embargo, nos parece mejor fundada la opinión contraria de R. FALCON (ob. cit., p. 67), que exige específica ley habilitante.

la Comisión Delegada de Asuntos Económicos¹⁵, de los órganos que detentan la potestad reglamentaria en materia tributaria dentro de nuestro Derecho.

Entre las omisiones, la más llamativa es la relativa a la potestad reglamentaria de las Comunidades Autónomas; y aunque sobre esta materia, menos el nombre, que afortunadamente recoge el art. 153 c) de la Constitución, falta absolutamente todo¹⁶, parece que ello es bastante para dotar de la imprescindible base constitucional a la potestad reglamentaria de las Comunidades Autónomas y, por tanto, para considerar a la misma incluida, en cumplimiento del referido precepto constitucional, en la relación ofrecida por el art. 6 LGT.

Así pues, el problema reside en compaginar las afirmaciones del art. 97 de la Constitución («el Gobierno ejerce la potestad reglamentaria») y del art. 6.1 de la LGT. Salvada fácilmente en el marco constitucional vigente la referencia al Jefe del Estado, y una vez equiparados los términos Gobierno y Consejo de Ministros, la única cuestión a resolver es si el Gobierno simplemente «ejerce» la potestad reglamentaria, o si la «ejerce en exclusiva». No encontrando razones técnicas, lógicas o sistemáticas suficientes para apostillar tan gravemente la letra de la ley, me inclino resueltamente por la primera interpretación, que no sólo es compatible con la letra del art. 6.1 de la LGT, sino que además responde al modo habitual de proceder nuestra Administración (art. 14.3 de la LRJAE).

A la atribución de la potestad reglamentaria al Ministro de Hacienda por el art. 6.1 de la LGT, entendida como derivada de la Constitución, vienen a sumarse otra serie de potestades privativas sobre la gestión tributaria «en cuanto no haya sido expresamente encomendada por la Ley a una entidad pública» (art. 6.2 de la LGT) y en lo relativo a «la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes» (art. 18.1 de la LGT). En este último caso, la norma correspondiente deberá revestir la forma de Orden publicada en el BOE¹⁷.

Entre la afirmación contenida en el art. 6.2 de la LGT y lo dispuesto por el art. 17 del mismo texto legal parece deducirse una cierta contradicción, en cuanto el primero atribuye una competencia privativa al Ministro de Hacienda respecto a la gestión tributaria y el segundo, en conexión con lo dispuesto por los art. 10.6 de la LRJAE, 13, II, de la LOE y 8 de la LGP (y ahora también 97 de la Constitución)¹⁸, al exigir la forma de decreto para determinadas disposiciones relacionadas con la gestión tributaria, sustrae de la competencia del Ministro de Hacienda parcelas importantes de esa gestión. La fricción entre uno y otro precepto puede ciertamente plantearse en la práctica, pero pienso que no es insalvable. En primer lugar, hay que tener en cuenta que el propósito del art. 6.2 de la LGT no es trazar los lími-

¹⁵ Cfr., las dispares opiniones al respecto de R. CALVO y F. DIEZ en las obras previamente citadas.

¹⁶ Sobre este punto, vid. las dispares opiniones de BASSOLS, FERNANDEZ RODRIGUEZ y GONZALEZ NAVARRO en «La Constitución española y las fuentes del Derecho», cit.

¹⁷ Sobre los problemas planteados cuando esa facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias no se ejerce mediante Orden publicada en el BOE, sino mediante Circular procedente de órganos inferiores al Ministro y, además, no siempre publicada en el BOE, vid. infra. Sobre este punto es muy importante la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1978, relativa a una Orden comunicada, que pide «su razón de ser» y, por tanto, su vigencia, al variar las circunstancias que motivaron su emanación.

¹⁸ Cfr. art. 9 LGT.

ESTUDIOS

tes de la potestad reglamentaria derivada del Ministro de Hacienda frente a la originaria del Gobierno ni frente a sus subordinados jerárquicamente, sino frente a los restantes jefes de los departamentos ministeriales¹⁹. En segundo término, el propio art. 6.2 de la LGT claramente establece que esa atribución privativa al Ministro de Hacienda cede cuando «haya sido expresamente encomendada por la Ley a una entidad pública». Por último, no debe olvidarse que la disposición normativa aprobada por el Consejo de Ministros lo ha sido a propuesta del Ministro de Hacienda.

Para concluir, cabe advertir que el hecho de que el art. 18 de la LGT atribuya privativamente al Ministro de Hacienda la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes debe interpretarse en el sentido de que dicha facultad no corresponde al resto de los órganos inferiores del departamento²⁰. En el ejercicio de esta facultad, una vez más se presenta el debatido tema de la existencia de Ordenes y Circulares administrativas (debidamente publicadas), que contienen no sólo interpretaciones de preceptos, sino auténticas disposiciones reglamentarias²¹. Es decir, aparece de nuevo la Administración, esta vez encarnada en el Jefe de un Departamento ministerial, ejerciendo facultades normativas camufladas, frente a las cuales aún no han reaccionado adecuadamente (con adecuación de medios y previsión de efectos) los distintos ordenamientos jurídicos²².

¹⁹ El temor, por otra parte, no es infundado; y el lector con buena memoria recordará decenas de fricciones entre el Ministro de Hacienda y el resto de los Departamentos ministeriales, sobre todo con ocasión del establecimiento, gestión y recaudación de numerosas tasas y exacciones parafiscales. Entre la jurisprudencia más reciente vid. sentencias del TS de 2 de junio de 1970 (Aranzadi, núm. 2.940) y 3 de mayo de 1979 (Aranzadi, núm. 1.926), que niega expresamente la posibilidad de que de un Decreto del Ministerio de Comercio pueda derivarse una exención. Sin embargo, el Decreto de 25 de febrero de 1971 (art. 9) atribuye expresamente al Ministerio de Trabajo la potestad para desarrollar la regulación de las denominadas «Percepciones sobre productos del campo». Cfr., también arts. 5, 7 y 8 de esta discutida disposición.

²⁰ «Competencia exclusiva y excluyente del Ministro de Hacienda para dictar normas interpretativas», dice textualmente la sentencia del TS de 3 de mayo 1979 (Aranzadi, núm. 1.926), negando expresamente tal competencia a la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

²¹ Vid. MARTINEZ LAFUENTE, A.: «La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario», en «La Constitución española y las fuentes del Derecho», cit., vol. II, págs. 1.351 y ss., donde, junto a una clara exposición del tema, se recoge interesante jurisprudencia.

²² El tema del carácter interpretativo o reglamentario de la disposición en cuestión tiene, además, enorme interés de cara a la determinación de su eficacia temporal, pues, como es sabido, las normas meramente interpretativas tienen por lo común carácter retroactivo. Vid., entre la jurisprudencia más reciente, la sentencia del TS de 24 de enero de 1979 (Aranzadi, núm. 42), donde se citan otras sentencias anteriores en el mismo sentido; y la resolución del TEAC de 11 de noviembre de 1980.

ESTUDIOS

LAS INFRACCIONES SIMPLES EN EL PROYECTO DE LEY DE MODIFICACION PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Isaac MERINO JARA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I. Introducción

Recientemente el gobierno ha remitido al congreso de los Diputados un Proyecto de Ley por el que se modifican algunos preceptos de la Ley General Tributaria. La nueva regulación afecta a varias materias: infracciones y sanciones, inspección y recaudación. Lo procedente hubiera sido, desde nuestro punto de vista, que se hubiera elaborado una nueva Ley General Tributaria, en lugar de reformar nuevamente la vigente, que data del año 1963. Es evidente que ésta ya no se adapta a los modos de gestión actuales. La propia Administración es consciente de ello pues ha elaborado algún Anteproyecto de Ley para proceder a su sustitución y ha mantenido bastantes reuniones con expertos, dada la complejidad técnica de la tarea, para abordar el tema. Una y otra vez se ha venido anunciando como inminente la aprobación de dicho texto normativo, y una y otra vez las expectativas se han visto defraudadas. En su lugar, lo que ha acabado apareciendo es un proyecto de Ley, en el que se echa de menos una nítida apuesta por incorporar a nuestro ordenamiento tributario un catálogo preciso de derechos del contribuyente, en contrapartida con la abrumadora lista de obligaciones que sobre él recaen. Hace algunos años la Administración tributaria publicó dos folletos titulados «derechos y obligaciones del contribuyente ante la inspección fiscal» y «derechos y obligaciones del ciudadano ante la Administración tributaria». Iniciativas de este carácter son elogiables, pero claramente insuficientes. No es ésta la opinión de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, pues sostiene que «el problema no procede tanto de la cortedad del respaldo jurídico, como de un insuficiente ejercicio de los derechos que respaldan al contribuyente, fundamentalmente por falta de información respecto a estas materias». Pese a ello, el debate parlamentario sobre «el estatuto del contribuyente», muy probablemente, va a reproducirse con motivo de la discusión en las Cortes Generales de este Proyecto de Ley de reforma parcial de la Ley General Tributaria.

Pues bien, en las páginas que siguen sólo pretendemos ofrecer nuestro punto de vista sobre una materia muy concreta, las infracciones simples, ocasión habrá de estudiar en el futuro otros temas.

ESTUDIOS

II. El proyectado artículo 78 de la L.G.T. y los principios de legalidad y de tipicidad

El artículo 78.1 de la Ley General Tributaria establece que constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves. Por tanto, las infracciones simples tienen un carácter residual. Ello, sin embargo, no debe interpretarse «en el sentido de que si la infracción no es grave, ha de ser necesariamente simple», como bien advierte la SAN de 8 de marzo de 1994, «porque tal conclusión se opone a la exigencia del requisito de la culpabilidad». La propia Exposición de Motivos del Proyecto de Ley que nos ocupa incide sobre este aspecto cuando advierte que en la reforma se lleva a cabo «una más adecuada tipificación de las infracciones tributarias, simples y graves, poniendo el acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que determina la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida».

La colaboración de las normas reglamentarias para definir las infracciones y sanciones constituye, qué duda cabe, un tema muy atractivo. El Tribunal Constitucional (SS 2 y 42/1987, de 14 de enero y de 7 de abril, respectivamente) ha precisado que el alcance de la reserva legal consagrada en el artículo 25 de la Constitución «no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones de distribución de potestades, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias».

En materia de infracciones y sanciones administrativas la reserva de ley es relativa, puesto que el artículo 25.1 CE no excluye la colaboración reglamentaria (SSTC 83/1984, de 23 de julio, 42/1987, de abril y 3/1988, de 21 de enero). Ese precepto «no impide que la norma legal que define los tipos de ilícito se sirva para ello de conceptos abiertos o incluso de remisiones a otras normas de rango inferior» (SSTC 18/1981, de 18 de mayo, 62/1982, de 20 de octubre, 2/1983 de 24 de enero y 50/1983, de 13 de junio). Ahora bien, lo que sí prohíbe es una remisión al Reglamento que «haga posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley (SSTC 83/1983, de 24 de junio, 3/1988, de 21 de enero y 225/1993, de 8 de julio). «En modo alguno puede la ley habilitar o remitir al reglamento para la configuración *ex novo* de obligaciones o prohibiciones cuya contravención dé origen a una infracción sancionable», dice la STC 341/1993, de 18 de noviembre. La remisión reglamentaria en ningún caso tiene que implicar una deslegalización de la materia. «Es contraria a la Constitución no sólo la regulación reglamentaria de infracciones y sanciones carente de toda base legal, sino también, en el ámbito de las relaciones de sujeción general, la simple habilitación a la Administración, por norma de rango legal vacía de todo contenido material propio, para la tipificación de los ilícitos administrativos y las correspondientes consecuencias sancionadoras» (STC 42/1987, de 7 de abril). la remisión al Reglamento para la «definición de nuevas infracciones o la introducción de unas sanciones carece de virtualidad y eficacia», ya que «la Constitución obliga al legislador a regular por sí mismo los tipos de infracción administrativa y las sanciones que le sean de aplicación, sin que sea posible que, a partir de la Constitución, se puedan tipificar nuevas infracciones, ni introducir nuevas sanciones o alterar el cuadro de las existentes por una norma reglamentaria cuyo contenido no esté suficientemente predeterminado o delimitado por otra con

rango de Ley» (SSTC 305/1993, de 25 de octubre y 6 y 45/1994, de 17 de enero y de 15 de febrero, respectivamente).

No parece estar muy de acuerdo con esto lo dispuesto en el artículo 78.2 de la Ley General Tributaria, y no tanto porque se remita al Reglamento para definir las infracciones simples, sino porque lo hace de una manera incondicionada.

En efecto, cabe recordar que dicho artículo dispone que «dentro de los límites establecidos por la Ley las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos». Y resulta que la remisión al Reglamento sólo es respetuosa con el principio de legalidad consagrado en el artículo 25.1 de la Constitución si «quedan 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» (STC 3/1988, de 21 de enero). No parece ser ese el caso de lo dispuesto en el artículo 78.2, insistimos.

Esta no es la única tacha de constitucionalidad imputable a la vigente redacción del artículo 78 de la Ley General Tributaria, aún más discutible es que éste sea suficientemente respetuoso con el principio de tipicidad.

Si bien es cierto que, tal como reconoce la STC 305/1993, de 25 de octubre, que el principio de reserva material de Ley no impide la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, no lo es menos, como ponen de relieve las SSTC 69/1989, de 20 de abril, 219/1989, de 21 de diciembre y 116/1993, de 29 de marzo «que para que sea aceptable, a la luz del artículo 25 de la Constitución, esa utilización en la Ley sancionadora, será necesario que la concreción del citado concepto sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada».

Es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional que una de las garantías previstas en el derecho subjetivo enunciado en el artículo 25.1 de la Constitución –predicable, también del ordenamiento sancionador administrativo– es «la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes mediante preceptos jurídicos que permitan predecir, con suficiente grado de certeza, las conductas que constituyen una infracción y las penas o sanciones aplicables» (SS 77/1983, de 3 de octubre, 42/1987, de 7 de abril, 3/1988, de 21 de enero, 101/1988, de 8 de junio, 29/1989, de 6 de febrero y 69/1989, de 20 de abril, 219/1989, de 21 de diciembre y 116/1993, de 29 de marzo).

«El cumplimiento del mandato del artículo 25 de la Constitución exige una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica, lo que impide considerar comprendidos dentro del citado precepto constitucional los tipos formulados en forma tan abierta que su aplicación o inaplicación dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria, en el sentido estricto de la palabra, de los jueces y tribunales» (STC 105/1988, de 8 de enero). Ello no obstante, las exigencias derivadas del principio de tipicidad «no suponen que sólo resulte constitucionalmente admisible la redacción descriptiva y acabada en la Ley penal de los supuestos de hecho penalmente ilícitos» (SSTC 127/1990, de 5 de julio, 118/1992, de 16 de septiembre y 111/1993, de

ESTUDIOS

25 de marzo). No encontramos inconveniente alguno para extender esta doctrina al ámbito de los ilícitos administrativos, pues la dificultad que entraña la tipificación del ilícito tributario en ningún caso justifica un alejamiento excesivo de la manera de entenderlo en materia penal, a lo sumo, podrían llegar a admitirse pequeñas matizaciones. No es lícito tipificar «nuevas infracciones ni introducir nuevas sanciones o alterar el cuadro de las existentes por una norma reglamentaria cuyo contenido no esté suficientemente determinado o delimitado por otra norma de rango legal», en cambio, sí lo es la tipificación llevada a cabo por el reglamento, en el supuesto de que este se limite, «sin innovar el sistema de infracciones y sanciones en vigor, a aplicar ese sistema preestablecido al objeto particularizado de su propia regulación material» (STC 42/1987, de 7 de abril).

Sin embargo, la redacción actual del artículo 78 es motivo de controversia, que se centra, no tanto en la posibilidad de que los Reglamentos puedan especificar supuestos de infracciones simples, sino más bien en la carencia, al menos en la Ley General Tributaria, de los límites que deben respetar.

Mientras el Proyecto hacía referencia a los límites establecidos «por esta ley», la redacción final del precepto sustituyó esta expresión, de forma que tales límites son, actualmente, los establecidos «por la ley», lo cual induce a pensar que esa ley será otra distinta de la Ley General Tributaria, normalmente, la ley propia de cada tributo. Esta, de acuerdo con la naturaleza y las características de la gestión de cada uno de ellos, precisará los límites dentro de los cuales reglamentariamente podrán especificarse supuestos de infracciones simples¹.

La conclusión no puede ser más desalentadora, puesto que el artículo 78.2 carece de utilidad alguna, y sin embargo, es fuente de problemas, y en sí mismo parece contrario al principio de tipicidad². La STSJ de Aragón del 15 de mayo de 1993 merece ser glosada aquí, ya que ante la falta de tipificación expresa en el IVA de la conducta consistente en no presentar las declaraciones trimestrales del IVA, asegura no compartir la argumentación del actor «en el sentido de que conforme al tenor literal del apartado 2, del artículo 78 LGT, sea precisa una tipificación expresa y pormenorizada, en la reglamentación de cada tributo, de las infracciones simples derivadas del incumplimiento de los deberes formales, ya que la existencia de la infracción deriva de la aplicación del apartado 1 de dicho artículo». La RTEAC de 1 de diciembre de 1993, relativa a los Impuestos Especiales, también debe ser citada habida cuenta que considera que una determinada conducta constituye infracción simple, en concreto, la no llevanza de libro auxiliar de melazas en las fábricas de alcohol, toda vez que cuenta que la misma encuentra amparo, entre otros, en el artículo 78.2 de la LGT.

La STC 76/1990, de 26 de abril, no llegó a pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 78 de la Ley General Tributaria, por lo que faltaba oír la última palabra sobre las cues-

¹ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones en materia tributaria, I.E.F., Madrid, 1986, pág. 274; y también G. CASADO OLLER / R. FLACON Y TELLA / C. LOZANO SERRANO / E. SIMON ACOSTA, Cuestiones tributarias prácticas, 2.ª ed., la Ley, 1990, pág. 545.

² Vide en el mismo sentido, entre otros, J. J. FERREIRO LAPATZA, Curso de Derecho Financiero Español, 16.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 454-455; J. MARTIN QUERALT / C. LOZANO SERRANO, Curso de Derecho Financiero y Tributario, 5.ª ed., Tecnos, Madrid, 1994, pág. 431; J. J. ZORNOZA PEREZ, El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador), Civitas, Madrid, 1992, pág. 88-89.

tiones abordadas, cosa que ya difícilmente se producirá. No obstante, la luz que proyectan otras Sentencias del Alto Tribunal resulta extremadamente reveladora. Así, extrapolando los argumentos utilizados por la STC 341/1993, de 18 de noviembre, puede sostenerse que tratándose de normas residuales y de remisión, la delimitación precisa corresponderá a las reglas remitidas, en nuestro caso, las configuradoras de las obligaciones y deberes tributarios, cuyo incumplimiento motivará la imposición de una sanción. Las reglas remitidas deberán atenderse a las exigencias de seguridad y certeza, pero en todo caso, la eventual infracción del «derecho a la tipicidad del ilícito administrativo» STC 182/1990, de 15 de noviembre, será imputable a la norma remitida, y no a aquélla en la que la remisión se contiene. Mucho nos tememos que de aplicarse esta doctrina de la STC 341/1993, de 18 de diciembre, sería dudoso que, en su caso, se declarase la inconstitucionalidad del artículo 78.1 de la LGT.

La nueva redacción que se propone para el artículo 78 parece que solventa satisfactoriamente los reproches de constitucionalidad. Así, el concepto de infracción simple se completa con la inclusión en el nuevo artículo 78.1 de la LGT de una lista abierta, de supuestos constitutivos de infracciones simples, lo cual supone, qué duda cabe, una mejora con respecto a la situación actual; además, el nuevo artículo 78.2 dispone que «las Leyes de cada tributo podrán tipificar supuestos de infracciones simples de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos que, en su caso, podrán ser especificadas, dentro de los límites establecidos por la ley, por las normas reglamentarias de los tributos», y por último, se añade un nuevo número, el 3, donde se establece que «los Reglamentos de desarrollo de esta ley podrán especificar, dentro de los límites comprendidos en la misma, las infracciones y sanciones correspondientes al incumplimiento de los deberes de índole general antes mencionados».

Por consiguiente, la situación ha variado sensiblemente, por varios motivos: uno, se incluye una lista abierta de supuestos de infracciones; dos, se define bastante bien bajo qué condiciones se admite la colaboración reglamentaria de cara a la definición de los incumplimientos y de sus consecuencias.

III. Los supuestos de infracciones simples mencionados en el Proyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria

Como ya hemos dicho, en el proyectado artículo 78.1 de la LGT se incluye una lista, abierta, de supuestos de infracciones simples, lista que se amplía acudiendo, al igual que ocurre ahora el artículo 83 (dedicado a los sancionados) pues en él se especifican algunos supuestos más de infracciones simples. La R.TEAC de 19 de julio de 1990 manifiesta, en relación con el término «incumplimiento» contenido en el artículo 78 de la vigente Ley general Tributaria, que debe extenderse no sólo a una simple conducta pasiva del obligado tributario, es decir, a meras omisiones, sino también «a cumplimientos incorrectos o inexactitudes, pues se podría dar lugar a auténticas elusiones de la ley al presentar a las Administraciones declaraciones o liquidaciones totalmente alejadas de la realidad que, si se entendiese restrictivamente el término «incumplimiento» está perfectamente acomodada a la Ley General Tributaria, puesto que el artículo 83 de la misma, al señalar las sanciones que corresponden a las infracciones simples, en cuatro casos diferentes, extiende la consideración de infracción simple a

ESTUDIOS

conductas distintas del mero incumplimiento, como sucede en el segundo párrafo del apartado I, que sanciona «el incumplimiento», o el «cumplimiento incorrecto»; también, el epígrafe a) del apartado 3 señala que será sancionable la infracción de «inexactitud»; el epígrafe c) considera sancionable la «transcripción incorrecta»; y el apartado 5 señala la sanción correspondiente a la «inexactitud u omisión».

Pocas novedades son las que se producen, no obstante, nos parece oportuno proceder a su examen somero.

a) La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.

La generalización de las declaraciones-liquidaciones motivó que la reforma parcial de la Ley General Tributaria llevada a cabo en 1985, prácticamente, olvidara las declaraciones tributarias. Este supuesto corrige esa situación, desde el punto de vista infractor, volviendo la vista atrás. Nos parece que, tal como está redactado el precepto, la referencia debe entenderse hecha no a las declaraciones tributarias en sentido estricto, esto es, a las mencionadas en el artículo 102 de la LGT, sino a otros supuestos de declaraciones –las exigidas en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 de la LGT– mediante las cuales se ponen en conocimiento de la Administración diversos datos³. Problemático ha resultado el supuesto de la falta de presentación de las declaraciones tributarias, en sentido estricto, dado que ante la laguna de la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril (Cfr. Memoria del Proyecto de Ley de Reforma parcial de la Ley General Tributaria) cabían tres soluciones: una, considerarla infracción simple, otra, entender que nos hallábamos ante una conducta atípica y una tercera, calificarla como infracción grave. Esta última es la que el TS ha acabado patrocinando (S. de 8 de octubre de 1994). Para el futuro la solución se resuelve de modo expreso, es infracción simple, según lo dispuesto en el artículo 78.1.a) «la falta de declaraciones presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas», en cambio constituye infracción grave, a tenor de lo dispuesto en el artículo 79 b) de la LGT., «no presentar, presentar fuera plazo o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación», así, vgr. la falta de presentación de la declaración prevista en el artículo 91.2 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes, o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.

Los sujetos infractores en este caso, únicamente, pueden ser terceros ajenos a la relación tributaria. La relevancia alcanzada por los deberes de información justifica sobradamente su mención expresa. Naturalmente este supuesto, como tantos otros, está formulado en términos tan genéricos que deberá ser especificado siguiendo las pautas marcadas en los números 2 y 3 del nuevo artículo 78, pues de lo contrario, se infringiría el principio de tipicidad.

³ L. SANCHEZ SERRAO, La declaración tributaria, I.E.F., Madrid, 1977, pág. 413 y ss., y también F. PEREZ ROYO, Infracciones y sanciones tributarias, I.E.f., Madrid, 1972.

- c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable registral y censal.

Además de llamar la atención sobre el hecho de que se mencione expresamente como infracción el incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal, debe advertirse que, al igual que en la hipótesis anterior, nos hallamos ante una infracción definida en términos absolutamente amplios, bajo este rótulo caben muchos supuestos, de manera que es necesario que se especifique un poco más la materia. Eso es lo que hace el nuevo artículo 83.3 pues menciona alguno de los supuestos que caben dentro de esa rúbrica tan amplia, en concreto los siguientes:

— La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.

Este supuesto se refiere, tanto a los deberes contables propiamente dichos como a los deberes registrales, y, en consecuencia, esta infracción puede ser cometida tanto por empresarios como por profesionales y artistas. Este supuesto hay que ponerlo en relación con el artículo 286 del RIS, cuyo contenido es muy amplio, «pues de una omisión a una inexactitud media una gran diferencia, de la misma manera que una alteración es un concepto poco definidor; todo dependerá, a la hora de calificar las consecuencias que, en orden a la determinación del resultado, la acción haya supuesto»⁴. No será de extrañar que, a veces, estos incumplimientos no lleven aparejado la correspondiente sanción por infracción simple, en la medida en que constituyan conductas preparatorias de una infracción grave, en cuyo caso, al producirse un concurso entre ambas infracciones, será de aplicación el principio de consunción, de suerte que la sanción por infracción simple quedará subsumida en la correspondiente a la infracción grave. Habida cuenta que este supuesto para nada es novedoso, bueno será recordar en este sentido que la R.TEAC de 23 de enero de 1991 señala que la infracción consistente en la omisión en contabilidad de parte de las operaciones realizadas por la Sociedad con trascendencia para la determinación de la base imponible, debe considerarse grave a tenor de lo establecido en el artículo 79.a) de la Ley General Tributaria. Ello es así, porque «atendiendo a los principios inspiradores del Derecho Penal, debe entenderse que no procede la sanción independiente de una infracción simple cuando la misma constituye un hecho copenado con una infracción grave; es decir, cuando el tipo de la infracción grave absorbe la omisión formal o al sancionarse la infracción grave se ha contemplado específicamente como agravante la totalidad de la conducta constitutiva de la infracción simple»⁵.

— la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria.

Este supuesto, que tiene ahora idéntica redacción, implica, ni más ni menos, que aunque se utilicen cuentas con significado distinto del que por su naturaleza les corresponde, si no dificultan la actividad comprobadora de la Administración tributaria la conducta, no está dentro del ámbito aplicativo de este supuesto. No está nada claro cuándo esa dificultad se produce y cuándo no, de suerte que será a la vista del supuesto concreto, con ayuda de los criterios

⁴ J. BUIREU GUARRO, Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades, Pirámide, Madrid, 1990, pág. 473-474.

⁵ «Infracciones y sanciones (Tres informes administrativos)», Impuestos, T.I., 1988, pág. 211.

ESTUDIOS

contables generalmente admitidos, cuando podrá determinarse si resulta dificultoso, o no, para la Administración comprobar la situación tributaria. entonces y sólo entonces será posible saber si la conducta del sujeto constituye el denominado por la doctrina fraude intra tabulas⁶, caracterizado por referirse «más que a los datos u operaciones contenidos en la contabilidad, a su forma de presentación»⁷.

— la transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios.

Este supuesto se refiere a las discordancias meramente formales existentes entre los datos contenidos en los libros y registros contables y la transcripción que de los mismos se hace en las declaraciones que deben presentarse en relación con cada tributo. No estamos propiamente ante una infracción de los deberes registrales y contables, sino más bien ante discrepancias entre los datos contables y los reflejados en la declaración⁸. En este caso el legislador ha tipificado como infracción el incumplimiento de una regla sobre teneduría de libros, concretamente la contenida en el artículo 283. g) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo tenor «los datos contables consignados en las declaraciones deberán concordar exactamente con los obtenidos de los registros y soportes contables». La redacción del precepto permite sostener que el supuesto no se circunscribe a la transcripción incorrecta de los datos contenidos en los libros contables, se extiende también a los registros fiscales.

— el incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por disposiciones fiscales.

A diferencia de otros supuestos, ya analizados, que constituyen incumplimientos parciales del deber de llevanza de la contabilidad o registros, en este caso la infracción está constituida por su total inobservancia⁹.

— el retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales. La redacción de este supuesto, que no es nuevo, ha sido mejorada. De manera que queda claro que se sanciona no sólo el retraso en la llevanza de la contabilidad sino también el de los registros establecidos en disposiciones (tanto legales como reglamentarias). Los sujetos infractores pueden serlo no sólo los empresarios individuales o sociales, sino también los profesionales o artistas, pues si bien a estos últimos no se les imponen deberes contables propiamente dichos sí se les exige el cumplimiento de deberes registrales.

— la llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. La única novedad en la redacción de este supuesto, con respecto a la actualmente vigente es que al término «ejercicio» se le añade el vocablo «económico», si bien todos habían entendido que eso era así ya en la legislación actualmente vigente.

⁶ A. GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta, V, Edersa, Madrid, 1973, pág. 384-385.

⁷ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 349.

⁸ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 349.

⁹ Vide F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 350.

Sería posible entender que el término «contabilidad» es utilizado por el legislador, en este supuesto, en su acepción amplia, esto es, comprensiva tanto de la contabilidad instrumentada en los libros establecidos en las normas mercantiles como de los libros y registros exigidos por normas tributarias. Asimismo, podría sostenerse que el término «empresas» alude a toda unidad económica de producción de bienes y servicios, en cuyo caso también se considerarían empresariales las actividades llevadas a cabo por profesionales y artísticas. Sin embargo, nada más alejado de la realidad; teniendo en cuenta la materia que nos ocupa, no cabe otra solución que continuar realizando una interpretación estricta de ambos términos y en consecuencia sostener que el tipo quedará reducido a la llevanza de libros contables propiamente dichos, «quedando fuera los registros de carácter exclusivamente fiscal que deben llevar los profesionales y artistas no sujetos al régimen de contabilidad mercantil»¹⁰. Este supuesto es el fraude extratabulas, vulgarmente denominado doble contabilidad, que «casi nunca se realiza llevando dos contabilidades completas, una verdadera y otra falseada sino esta última, más las anotaciones ocultas, es decir no contabilizadas», y consiste «en no contabilizar alguna operación, contabilizarla por valor inferior o en contabilizar operaciones inexistentes o por valor superior»¹¹, presumiéndose a efectos fiscales que existe doble contabilidad cuando se exhibe a terceros una contabilidad diferente a la que se da a conocer a la Hacienda Pública¹².

Por consiguiente, es necesario que concurren dos requisitos para que exista infracción por llevanza de doble contabilidad: uno, que ambas se refieran a la misma actividad y ejercicio económico, y otro, que no permitan conocer la verdadera situación (fiscal)¹³ de la empresa. En este sentido, hay que diferenciar entre «el supuesto de contabilidades diversas en cuanto a los datos u operaciones reflejadas en cada una de ellas, de aquel otro en el que las contabilidades reflejan las mismas operaciones, sólo que contabilizadas conforme a diversos criterios»¹⁴ pues este segundo supuesto sí permite conocer la verdadera situación tributaria de la empresa, mientras que el primero no, «de forma que sólo existirá infracción si se realiza la primera conducta descrita, que además no parece concebible en base a una actitud meramente negligente»¹⁵.

— La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición. Lógicamente, «el deber de llevanza de la contabilidad entraña el de su exhibición a la Administración, a efectos de comprobar o investigar la situación tributaria de la empresa o sujeto pasivo de los cuales pueda obtenerse información deducida de sus relaciones con el titular de la contabilidad examinada»¹⁶. La falta de aportación o negativa de exhibición no se

¹⁰ Tesis sostenida por F. PEREZ ROYO. Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 215, a propósito del comentario al artículo 350 bis, b) del C.P., en el mismo sentido G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos contemplados en el artículo 350 bis del Código Penal», C.R.E.D.F., núm. 49, 1986», pág. 33.

¹¹ A. GOTA LOSADA, Tratado del Impuesto sobre la Renta..., ob. cit., pág. 385.

¹² En este sentido F. PEREZ ROYO. Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 216.

¹³ Que no la verdadera situación patrimonial, vide G. DE LA PEÑA VELASCO, «Notas acerca de los delitos...», ob. cit. pág. 33.

¹⁴ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 217.

¹⁵ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit., pág. 351.

¹⁶ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 351-352.

ESTUDIOS

refiere sólo a los propios documentos contables, sino también a los justificantes o comprobantes de los asientos anotados. Además, la infracción comprende «no sólo la resistencia a un concreto requerimiento por parte de la Inspección, sino también el incumplimiento del deber de aportación de datos contables establecidos genérica e indeterminadamente en un precepto legal»¹⁷. La redacción del precepto permite sostener que cualquier desobediencia a los requerimientos administrativos será considerada como infracción simple, afortunadamente los tribunales matizan esta posibilidad. No es ésa, sin embargo, la principal crítica que cabe hacer al mismo. Mayor calado tiene otra, al igual que la anterior realizada por FERREIRO LAPATZA, cual es que en última instancia, desconoce el derecho reconocido en la Constitución (artículo 24.2) a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables¹⁸. La STC 76/1990, de 26 de abril, sin embargo, no comparte este criterio. Lo cierto es que este medio de comprobación, una vez en poder de la Administración puede constituirse en un medio de prueba, del cual servirse en los correspondientes procedimientos jurisdiccionales que eventualmente emprenda.

d) El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.

El artículo 12 del RD 2402/1985, de 18 de diciembre, el que dispon que el incumplimiento de los deberes tributarios exigidos en virtud del mismo constituye infracción tributaria simple, de acuerdo con lo establecido en el artículo 78 de la Ley General Tributaria. La tipificación en última instancia, dada la vaguedad del precepto, se llevó a cabo por los números 3 y 4 del apartado II de la Circular 1/1986, de la Secretaría General de Hacienda, de 29 de abril. Con ese escaso amparo, para nosotros lo dispuesto en el artículo 12 del RD. 2402/1985 es contrario al principio de legalidad y al principio de tipicidad consagrados en el artículo 25 de la Constitución, por consiguiente, los incumplimientos de los deberes de facturación no llevaban aparejada la imposición de ninguna sanción, puesto que su comisión no era constitutivo de infracción¹⁹. No lo entendió así la R.TEAC de 7 de noviembre de 1990 que, pese a referirse a la derogada regulación del IVA, sigue conservando interés pues en esta materia no se han producido apenas cambios, de ahí que nos hagamos eco del siguiente párrafo: «teniendo en cuenta que en la diligencia de 29 de agosto de 1986 se recogen como hechos admitidos por la recurrente los siguientes: 1.º) En 202 facturas emitidas a personas físicas no se ha consignado la letra de control que contempla el número de identificación fiscal; 2.º) en 414 operaciones de exportación, el documento que se dice ser factura está emitido al precio de costo de las mercancías; con posterioridad, al conocerse el precio de venta, se consigna el precio

¹⁷ F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 353.

¹⁸ J. J. FERREIRO LAPATZA, Curso de Derecho Financiero..., ob. cit. pág. 456. Este criterio es considerado excesivamente garantista por F. PEREZ ROYO, Los delitos y las infracciones..., ob. cit. pág. 352-353.

¹⁹ La Administración no lo entendió de ese modo, a saber, la Consulta informativa de 22 de junio de 1987 señala: «la determinación del número de infracciones del deber de emitir y entregar factura o documentos sustitutivos debe efectuarse por los medios de prueba admisibles en derecho. En defecto de otros medios de prueba podrá procederse a un muestreo de la actividad realizada por el sujeto pasivo durante un período de tiempo posterior representativo, para determinar el número de facturas que ha debido emitir en dicho período, e inducir las que debieran haberse emitido en el período de tiempo objeto de comprobación, utilizando las reglas de la lógica». Por todo comentario, sólo diremos que difícilmente caso de ponerse en práctica esa medida pasaría el tamiz de los tribunales.

definitivo en la copia del documento que inicialmente se remitió como factura; 3.º) no se lleva el Registro Especial de Recargos de Compensación a la Agricultura que prescribe el artículo 117.5 del Reglamento del Impuesto, resulta que el recurrente incurrió en diversas infracciones simples sancionables en la forma y cuantía establecida en los artículos 83 de la Ley General Tributaria y 198 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido». El artículo 112 de la Ley 33/1987, 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 pretendió subsanar esa circunstancia pues definió como infracción simple, de manera indirecta ciertamente, el incumplimiento o el cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura. Y decimos que pretendió, porque la Ley de Presupuestos no parecía el instrumento idóneo para cumplir esa misión²⁰. La doctrina del Tribunal Constitucional, en resumidas cuentas es la siguiente: «el contenido mínimo, necesario e indispensable de las leyes de presupuestos, es el explícitamente proclamado en el [...] artículo 134.2 C.E., es decir: la previsión anual de la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. Por su parte, el contenido eventual resulta limitado estrictamente, [...] a aquellas materias o cuestiones que «guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gasto de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustenten» [...], excluyendo en todo caso las «normas típicas de derecho codificado», por la inseguridad jurídica que implica su modificación a través de esta vía» (SSTC 76/1992, de 14 de mayo y 195/1994, de 28 de junio).

La reforma pretende obviar ambas críticas, por un lado, aunque no cambia el rango, pues sigue siendo en una ley donde se menciona los incumplimientos relativos a los deberes de facturación, esa definición se contiene en una Ley que no es la de Presupuestos, y por otro define, si bien genéricamente la infracción, en un precepto legal, quedando para el reglamento la labor de especificar las concretas infracciones que pueden reconducirse a esa mención genérica, labor que se ve respaldada por el número 5 del nuevo artículo 83 concreta un poco más pues habla de incumplimiento o cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura y, en su caso, de consignar la repercusión de cuotas tributarias²¹.

e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.

El artículo 62 de la Ley 4/1992, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, introdujo un nuevo número en el artículo 83 de la Ley General Tributaria, mediante el

²⁰ Vide R. FALCON Y TELLA. «Derecho Tributario. Parte General», Anuario de tributación 1987, Madrid, 1988, pág. 84.

²¹ En el artículo 19 de la nueva Ley de Impuestos Especiales (Ley 38/1992, de 28 de diciembre) ya no aparece la infracción por incumplimiento del derecho-deber de repercutir prevista en el artículo 10 de la anterior Ley reguladora de dichos Impuestos, con lo cual se obvian los problemas que anteriormente existían, Vide J. J. ESCOBAR LASALA, «Las infracciones tributarias y sus sanciones en el ámbito de los Impuestos Especiales», Impuestos, núm. 17. 1989, pág. 42; S. SARTORIO ALBALAT, La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 387 y Consulta informativa de 12 de julio de 1989. Ahora dicho incumplimiento deberá sancionarse con arreglo al artículo 88.1 de la LGT, criterio que también sostiene L. M. ALONSO GONZALEZ, «Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales», C.R.E.D.F., núm. 77, 1993, pág. 33-34. Asimismo en la nueva Ley del IVA ya no aparece un precepto similar al 76.2.3.º de la Ley 30/1985. Esta simplificación nos prece positiva.

ESTUDIOS

cual se tipifica una nueva infracción simple que se cometerá cuando en las relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria no se utilice o no se facilite el Número de Identificación Fiscal en la forma prevista reglamentariamente.

La tipificación expresa de esta conducta vendría, en cierto modo, a dar la razón a quienes piensan que no está nada claro que existiendo el deber de utilizar o facilitar el Número de Identificación Fiscal, esta infracción se debía considerar incluida en el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria. No se hizo así, en su lugar se prefirió una tipificación expresa, probablemente, porque el legislador tampoco estaba seguro de que amparándose en el artículo 78.1 de la Ley General Tributaria se respetaban los principios de legalidad y tipicidad.

f) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

La tipificación de este supuesto es excesivamente abierta, lo cual es de lamentar²². La utilización de conceptos tan indeterminados como resistencia, excusa y negativa, no es, desde luego, un acierto del legislador, pues si bien, el empleo de los mismos no está reñido con el principio de tipicidad, tal como ha manifestado el TC –entre otras, SS/1982, de 15 de octubre y 50/1983, de 14 de junio, y jurisprudencialmente se han ido concretando los términos antedichos²³, no estaría de más que se precisará normativamente un poco más.

²² Vide J. J. FERREIRO LAPATZA. Curso de Derecho Financiero..., ob. cit., pág. 456.

²³ Vide, entre otras, SSTSJ de Cataluña de 12 de mayo de 1992, (G. F., núm. 102, pág. 108) 7 de febrero de 1994 (J.T., T.I., 1994, pág. 244).

ESTUDIOS

DELIMITACION DE LAS INFRACCIONES GRAVES CONSISTENTES EN LA FALTA DE INGRESOS TRIBUTARIOS REPERCUTIDOS O DE CANTIDADES RETENIDAS O QUE HUBIERAN DEBIDO RETENERSE A CUENTA DE CUALQUIER IMPUESTO (ART. 88.3 LGT)¹

Joan Francesc PONT I CLEMENTE

Catedrático de Derecho Tributario

Miembro de la AEDAF

En dos trabajos doctrinales recientes² he analizado cómo la potestad sancionadora de la Administración deriva del *ius puniendi* del Estado, el cual se rige por unos principios constitucionales que son comunes a todo el ordenamiento sancionador, ya sea éste penal o administrativo/tributario, constatando, sin embargo, que la regulación actual de las infracciones tributarias en la Ley General Tributaria (LGT), nacida de la reforma de 1985, sufre angustiosamente de su concepción conforme a un principio absolutamente superado, el de la responsabilidad objetiva, incompatible con nuestro régimen constitucional. A pesar de ello, no cabe conceptuar a la *infracción tributaria* más que como un *comportamiento humano típicamente antijurídico y culpable*, con las consecuencias que de ello se derivan, es decir, que la existencia de una infracción tributaria sólo puede afirmarse o negarse como resultado de un juicio sobre la concurrencia de los caracteres positivos que la configuran, o sea, *la acción anti-juridicidad, la tipicidad y la culpabilidad*. En esta línea de razonamiento, en un sistema tributario inestable y confuso como el español, a la par que de difícil comprensión por los contribuyentes obligados a conocerlo y aplicarlo, deviene en factor importantísimo de delimitación de la infracción tributaria el juicio sobre la *antijuridicidad* de una conducta determinada, lo que conduce sin violencia a enmarcar en esta cuestión la necesidad de distinguir entre infracción tributaria y discrepancia interpretativa proclamada por la doctrina y la jurisprudencia. Se afirmaba

¹ Estudio presentado en la sesión del 25 de marzo de 1995 del Seminario de Derecho Tributario de la Escuela de Empresariales de la Universidad de Barcelona, dirigido por el Prof. PONT MESTRES.

² PONT CLEMENTE, Joan-Francesc: *La borrosa configuración de la infracción tributaria en nuestro ordenamiento*, Civitas, REDF, 1994, nº 84, págs. 677-713 y *Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento liquidador respecto del procedimiento sancionador*, en *Revista Técnica Tributaria*, 1994, nº 27, págs. 75-86.

ESTUDIOS

en aquellos trabajos nuevamente, con la doctrina más prestigiosa y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, que en la delimitación de las infracciones tributarias sigue rigiendo el *principio de culpabilidad*, que no hay infracción sin dolo o culpa, y que, por tanto, está excluida la imposición de sanciones por el mero resultado.

Así mismo, cuando del Derecho sustantivo pasamos al Derecho formal, nos hallamos ante un procedimiento sancionador tributario que, especialmente en materia de imposición de multas proporcionales durante el procedimiento inspector, parece fuertemente lastrado por aquella concepción de la infracción objetiva. En efecto, el procedimiento sancionador se realiza en paralelo con el procedimiento inspector y en las actas de la inspección se entremezclan, sin clara distinción, la determinación o esclarecimiento de los hechos, la propuesta de liquidación tributaria, las discrepancias sobre la valoración jurídica de los hechos que puedan expresar las partes y, finalmente la calificación de los hechos en cuanto a su subsumibilidad o no en el tipo infractor, así como la propuesta de sanción que en su caso corresponda. Los propios impresos de las actas son un ejemplo de sumariedad cuando se limitan a requerir la opinión del actuario sobre si los hechos descritos constituyen o no infracción tributaria. La regulación normativa del estricto procedimiento sancionador es enormemente parca y, en consecuencia, favorecedora de la opinión general de que todos los supuestos de rectificación de la situación tributaria del sujeto pasivo constituyen una infracción tributaria merecedora de sanción. Muy a menudo no se cuestionará esta materia y lo cierto es que el procedimiento lo facilita muy poco. El procedimiento sancionador tributario en un Estado social y democrático de derecho debería ser mucho más respetuoso con los principios que inspiran el *ius puniendi* del Estado y, por tanto, en el ámbito del procedimiento debería distinguirse siempre entre aquellas funciones de comprobación e investigación de la situación tributaria que conducen a la práctica de una liquidación tributaria de aquellas otras actividades de esclarecimiento de los hechos y propuesta de sanción que corresponden al ejercicio del derecho sancionador.

Todos los defectos sustantivos y formales de nuestro Derecho tributario sancionador confluyen en la llamada infracción reina, *dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener* (art. 79 de la LGT). Para un supuesto especial de esta última infracción prevé el artículo 88.3 de la LGT una sanción reforzada: *Las infracciones graves consistentes en la falta de ingreso de tributos repercutidos o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto están sancionadas con multa pecuniaria proporcional en cuantía del 150 al 300 por ciento.*

Si en el tipo genérico, dejar de ingresar, parece que el ilícito se defina exclusivamente por la conducta omisiva de ingresos tributarios, en el tipo específico esta impresión se refuerza extraordinariamente hasta el extremo de que cualquier omisión de ingreso de tributos repercutidos o retenidos se dibuja como infracción tributaria grave merecedora, además, de sanción reforzada. La conclusión anterior ha cobrado vigencia cotidiana en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, no aceptándose rectificación alguna, salvo notorias excepciones, de las autoliquidaciones practicadas sobre tributos repercutidos o retenidos, que no lleve aparejada, al menos, sanción del 150 por ciento.

Así, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las mil y una discrepancias posibles sobre temas poco pacíficos, como la aplicación de la regla de prorrata o la deducibilidad de ciertas

cuotas soportadas, finen siempre con la sanción reforzada del artículo 88.3 de la LGT y, en materia de anticipos tributarios, la utilización de criterios dispares sobre las retenciones, por ejemplo, cuando hay retribuciones fijas y variables o en el vidrioso tema de las indemnizaciones por despido con expediente de regulación o sin él, o en otros muchos casos polémicos, acaban también con la susodicha sanción.

Parece, en suma, que cualquier rectificación de la liquidación del obligado tributario en materia de tributos repercutidos o de anticipos tributarios indirectos constituya siempre síntoma inequívoco de la existencia de una infracción tributaria grave. Esto se ha llegado a convertir en una especie de *espejismo fiscal*.

Dos sentencias de los Tribunales de Justicia han contribuido a aclarar un poco las ideas.

En primer lugar, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de febrero de 1992 (ponente: Aragonés Beltrán) recuerda que *tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como la propia Administración, a través de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988, han destacado que el artículo 77.1 de la LGT (...) ha de ser interpretado suponiendo la necesaria recepción en el ámbito del Derecho tributario del principio de culpabilidad, por lo que la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de la conducta de que se trate*. Con este proemio, el Tribunal acabará concluyendo la imposibilidad de sancionar con multa del 250 por 100 de la cuota del IVA y de las retenciones del IRPF por falta de declaración de ingreso al no haber probado la Administración la concurrencia de circunstancias agravantes en el caso.

Para llegar a la conclusión anterior el Tribunal rechaza el criterio de la Administración de que el recurrente *no ha podido probar debidamente* la falta de imprudencia o de simple negligencia que le eximirían de cualquier responsabilidad, por cuanto *el interesado no ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora quien acredite la ausencia de diligencia*.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 1994 versa entre otros temas, sobre un supuesto basado en la complejidad de las operaciones a realizar para calcular las retenciones a empleados fijos sobre retribuciones complementarias variables. Se demuestra en el curso del proceso contencioso-administrativo que en la conducta de la sociedad actora no se daba voluntariedad alguna, sino una interpretación errónea del artículo 149.1.d) del Reglamento del IRPF de 3 de agosto de 1981. El Tribunal, gráficamente, expone en el noveno de los fundamentos jurídicos de la sentencia, que *tras la simple lectura de dicho artículo del Reglamento de 3 de agosto de 1981, resulta forzoso reconocer que dada su complejidad, el administrado que autoliquida el IRPF a retener e ingresar en el Tesoro, puede interpretar erróneamente las operaciones a realizar, lo que excluye su culpabilidad, y la sanción, pues como tiene dicho el Tribunal Constitucional, es preciso que concurra un elemento subjetivo para que la conducta sea sancionable*.

En resumen, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 1994 ha de ser inscrita con letras de molde en la historia reciente de nuestra fiscalidad, como valiente superación de aquel falso espejismo según el cual la rectificación de lo autoliquidado por tributos repercutidos o retenidos implicaba necesariamente la imposición de una sanción. De nuevo, habrá que repetir bien alto que no hay responsabilidad sin dolo o culpa y que no hay infracción sin conducta antijurídica; y que estas afirmaciones son tanto o más válidas, por la com-

ESTUDIOS

plejidad y oscuridad de algunas normas, en los supuestos de aplicación del IVA o de las retenciones en los impuestos personales sobre la renta. O dicho de otra manera, en el artículo 88.3 de la LGT no se dice que *la falta de ingreso de tributos repercutidos o de cantidades retenidas constituye una conducta sancionable, sino que cuando tal omisión constituya infracción grave comportará la imposición de una sanción*³, lo cual, como ha sido ya destacado por la doctrina⁴, es cosa muy distinta: no hay sanciones automáticas ligadas a un determinado resultado, sino sanciones que requieren la inexcusable demostración previa de la concurrencia de todos los elementos del ilícito.

³ En este sentido, el art. 89.2 2º de la Ley del IVA acepta, implícitamente, que en el descubrimiento de cuotas devengadas y no repercutidas puede o no haber infracción tributaria.

⁴ PONT MESTRES, M. Exégesis del artículo 88 de la LGT. Ponencia (inédita), pág. 14.

JURISPRUDENCIA

LAS OPERACIONES VINCULADAS A LA LUZ DE LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES Y DE LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS¹

Selecciona y comenta:

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

A) EN EL AMBITO NACIONAL

- 1) *La naturaleza de las operaciones vinculadas*
- 2) *El precio de mercado y los precios de transferencia*
- 3) *La presunción de onerosidad*
- 4) *Operaciones de dudoso cobro*
- 5) *Doble imposición en operaciones vinculadas*
- 6) *Los ajustes y la calificación de las infracciones*

B) EN LAS RELACIONES INTERNACIONALES

- 1) *Los precios de transferencia en el ámbito internacional*
- 2) *La subcapitalización*
- 3) *Los gastos de gestión*

A) EN EL AMBITO NACIONAL

- 1) *La naturaleza de las operaciones vinculadas*

En el ámbito fiscal la operación vinculada se produce cuando la relación económica entre las partes se realiza entre una sociedad y sus socios o consejeros o los de otra sociedad del mismo grupo, así como con los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de ellos.

¹ En contra de lo que ha venido siendo habitual en esta sección, en este número incluimos algunas de las contestaciones dadas por la DGT que aclaran las dudas que pueden surgir en el régimen tributario de las operaciones vinculadas como consecuencia de la entrada en vigor de la ley 18/91.

JURISPRUDENCIA

La valoración de las operaciones vinculadas está regulada desde 1978 en el artículo 16 de la ley 61/78 (LIS). El TS (23.5.89) considera que mientras en los apartados 1º y 2º de dicho artículo se establece un principio general (los ingresos y gastos se computan por sus valores contables) y una excepción (las partidas deducibles no podrán estimarse a efectos fiscales por un importe superior al precio efectivo de adquisición), en el apartado 3 se señala otro régimen para operaciones entre sociedades vinculadas cuya valoración se realiza de conformidad con los precios que ser acordarían en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, es decir, en este caso prevalece el precio normal de mercado con la aplicación de presunción *iuris et de iure*.

Para la doctrina del TEAC (3.2.87; 29.11.88 y 29.1.92), frente al derogado art. 3.3. de la ley 41/78 que establecía un régimen legal de presunciones *iuris tantum*, para determinadas operaciones realizadas entre las personas físicas, los párrafos 3º y 5º del art. 16 sobre operaciones vinculadas contienen normas especiales de valoración de derecho imperativo que obligan a la Administración Tributaria a aplicarlas y no guardan relación con el citado régimen de presunciones.

Desde 1992 la ley 18/91 cambia el régimen de operaciones vinculadas entre la sociedad, sus socios, consejeros o familiares ya que, de conformidad con lo dispuesto en su art. 8., "la valoración de dichas operaciones se realizará en los términos previstos en el art. 16 de la ley 61/78". La vinculación por tanto a partir de la ley 18/91 tiene lugar siempre que la sociedad esté presente sin distinguir quién es el agente activo de la operación.

La Dirección General de Tributos (en lo sucesivo DGT) ha puesto de manifiesto los efectos derivados del cambio introducido por la ley 18/91. Con fecha 18.5.92 estima que existe operación vinculada en la cesión que el empresario individual hace de las máquinas adquiridas en régimen de leasing a la sociedad mercantil a la que aporta su negocio. Se trata de un supuesto en el que la sociedad arrendadora no admite la subrogación en el contrato de leasing y, por tanto, el titular sigue siendo el empresario que las cede a la sociedad para su explotación.

Con fecha 2.9.92 la DGT considera operaciones vinculadas las operaciones de facturación que los socios hacen a la sociedad profesional de la que son accionistas. Asimismo, cuando la sociedad concede préstamos a interés inferior al legal a sus socios, que son administradores y trabajadores por cuenta ajena, la DGT, en 7.7.93, matiza que debe precisarse si dichos préstamos se conceden por la condición de socios, en cuyo caso será aplicable el art. 8 de la ley 18/917 o se conceden por su condición de trabajadores, en cuyo caso tendrán el tratamiento de remuneración en especie.

Según se pone de manifiesto, la DGT en 27.4.94, en los préstamos realizados por el socio a favor de la sociedad durante el año 1992 no operará la presunción de onerosidad establecida en el art. 7 de la ley 18/91 sino la valoración de operaciones vinculadas a precios de mercado, sin admitir prueba en contrario. Por último si el socio presta su trabajo a la sociedad la remuneración debe ser valorada por el precio normal de mercado atendiendo a las circunstancias especiales de cada caso, según se determina por la DGT con fecha 20.7.93.

La naturaleza de las operaciones vinculadas es objeto de análisis cuando existe una cuenta corriente comercial o mercantil que puede encubrir un contrato de préstamo. Para el TEAC (15.12.93) la norma de valoración fiscal del art. 16.3 de la L.I.S., en la medida en que se produzca una situación de vinculación, no pretende alterar el reflejo contable de este tipo de ope-

raciones sino ajustar la valoración para evitar los efectos derivados de los precios de transferencia a que posteriormente haremos referencia. En el caso concreto de la llamada cuenta corriente comercial, constituida por simples anotaciones contables de las sucesivas remesas expedidas o recibidas entre comerciantes, la aplicación de la norma valorativa del art. 16.3 en situaciones de vinculación ha de depender tanto de la calificación que tales operaciones merezcan a la luz de lo dispuesto en el art. 25 de la LGT² como del mantenimiento de saldos por periodos superiores a los que dicte la práctica comercial, de modo que operen como medio de financiación de los socios, distorsionando a la baja la base imponible correspondiente a la Sociedad, razón por la que se aplica el art. 16.3 de la LIS para considerar dichos saldos como causantes del devengo de intereses a efectos fiscales.

Para la AN (15.3.94), en un supuesto en que se analiza la procedencia de tributación por el ITP, se estima que las remesas periódicas de dinero de un socio a la sociedad no pueden considerarse como parte de un contrato de cuenta corriente mercantil sino como préstamo, dado que la exigibilidad del saldo existente no se ha realizado ni probado en ningún caso. La AT de Valencia (24.5.86) había ya puntualizado, como no podía ser de otra manera, que los saldos existentes entre sociedades vinculadas que no procedan de operaciones comerciales tienen la naturaleza de préstamos, con devengo de intereses a efectos fiscales.

Para el TEAC (2.2.94) la no devolución de las cantidades prestadas en operaciones otorgadas entre sociedades vinculadas no transforma el préstamo en donación, sin que se acepte por el Tribunal que, dada la precaria situación de las Sociedades participadas, no hubiesen sido concedidos los préstamos por ninguna entidad de crédito. La Inspección de Hacienda no debe entrar en un proceso de riesgos crediticios sino tomar el interés de mercado aplicable a los préstamos otorgados para condiciones similares, lo que hizo adecuadamente cuando utilizó el tipo preferencial que tenía el Banco con sus clientes³.

2) Precios de mercado y precios de transferencia

2.1.- Precios de mercado

Estimamos que resulta muy justificada la petición formulada por Emilio Albi cuando exige que una mejor y más específica regulación técnica del concepto "precio de mercado", que evitaría numerosas controversias entre la Administración y los contribuyentes.

² Como ya hacíamos constar en el num. 28 de esta Revista en "La doctrina de los Tribunales sobre los Incrementos y disminuciones de patrimonio", para Victoria Eugenia Combarros no se trata de hacer prevalecer la naturaleza económica sobre la configuración jurídica del hecho imponible, sino de precisar a través de la interpretación -y siempre desde el punto de vista de la ley correspondiente- cuál es el sentido que el legislador ha atribuido a los caracteres conformadores del hecho imponible. Es por ello que no se debe 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. Que el tratamiento tributario sea el mismo donde la realidad económica coincide es una máxima que puede y debe ser tenida en cuenta por el legislador al elaborar la norma, pero resulta inadmisibles como criterio de interpretación y, en todo caso, hay otros instrumentos para luchar contra el fraude.

³ Aunque rebasa el ámbito de las operaciones vinculadas, en esta Resolución tampoco acepta el Tribunal la aplicación de lo dispuesto en la Circular del Banco de España sobre no contabilización de intereses en operaciones de mora, litigio o crédito dudoso, porque una Circular del Banco de España no puede derogar ningún precepto de la legislación fiscal imperativa.

JURISPRUDENCIA

Para intentar lograr la determinación de dicho precio de mercado la normativa fiscal más importante se encuentra en el artículo 168 de la LIS que regula, entre otros casos, la aplicación de los métodos indiciarios para determinar la base imponible, tanto en el supuesto de operaciones vinculadas como cuando sea de aplicación la presunción de onerosidad y siempre que el sujeto pasivo no pruebe adecuadamente lo contrario. Por su parte, los métodos de valoración con carácter indicativo del art. 169 de la LIS pretenden evitar que prevalezcan los precios de transferencia, que resultan inferiores o superiores a los que se pactan en condiciones normales de mercado, si bien conviene resaltar que difícilmente pueden obviar las dificultades, a veces insuperables, para determinar el precio de libre competencia.

Este problema, tratado en la vía económico-administrativa, ha dado lugar a que el TEAC (22.10.91) no considere posible en operaciones realizadas entre sociedades vinculadas otra valoración que el precio de mercado, criterio de valoración que despliega sus efectos en la órbita fiscal para estas sociedades, independiente de que en la realidad se hayan convenido entre las partes otras valoraciones distintas o incluso aunque los términos de lo convenido suponga la gratuidad de las prestaciones o servicios satisfechos.

Para el TS (26.3.92) los apuntes contables realizados en operaciones de sociedades vinculadas aunque sean correctos, pueden no ser reflejo de la realidad económica, lo que justifica que en la estimación directa de las bases imponibles del IS la ley establezca los sistemas ya citados, referidos a los valores contables y a los que rigen para las operaciones vinculadas en los que priman los precios normales de mercado entre agentes independientes.

El TEAC (30.3.89) ha reconocido que la valoración de las transacciones entre sociedades vinculadas son peculiares cuando no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas interdependientes. En muchos casos existirán distintos mercados con diferentes precios para la misma mercancía y, por ello, solamente en casos muy determinados nos encontramos con una cotización o precio único que puede aplicarse con objetividad. Para concretar un precio de mercado correcto a juicio del TEAC es necesario que se den toda una serie de requisitos: el mismo término geográfico, mercancía igual o similar, volumen equivalente, y el mismo tramo y periodo de tiempo para las operaciones comparadas.

Para determinar el precio del dinero, el TEAC (29.3.90 y 9.2.94) estima que el tipo de interés a tener en cuenta es el que resulta de la información derivada de la censura de cuentas obrante en el expediente, correspondiente al coste medio ponderado o interés real de los créditos financieros, y no debe por tanto aplicarse el interés básico del Banco de España sino el tipo de interés pactado por la propia recurrente en los créditos recibidos de otras entidades y una vez promediado.

En cuanto a las acciones que no cotizan en Bolsa la aplicación del valor teórico y el valor de mercado en el caso de operaciones vinculadas se aplican para el TEAC (29.3.90) a supuestos diferentes. El de mercado resulta obligado para el caso de adjudicación de activos como consecuencia de separación de socios y disolución de sociedades, permuta de bienes y derechos, mientras que el teórico debe aplicarse a supuestos de fusión y absorción de sociedades cuyos títulos no cotizan en Bolsa. Para tomar como valor de enajenación de acciones que no coticen en Bolsa el valor teórico según balance, el TEAC (9.4.91) reitera que la Administración ha de probar previamente que el precio percibido no se corresponde con el que

habrían convenido partes independiente en condiciones normales de mercado, correspondiendo la carga de la prueba a la Administración⁴.

2.2.- El precio de transferencia

La manifestación fundamental de las operaciones vinculadas en el ámbito tributario es el *precio de transferencia* en la compraventa de mercaderías, préstamos sin interés o interés reducido, operaciones de valores mobiliarios, asistencia técnica entre sociedades, aportación de bienes y derechos a una sociedad, etc.

Para el TEAC (10.9.86) los precios de transferencia no siempre tienen finalidad fraudulenta en lo tributario sino que se caracterizan porque las empresas que los utilizan deben estar sometidas, sin perjuicio de su personalidad independiente, a una sola voluntad, es decir, a un solo poder de decisión. En dichos precios no rige la ley de oferta y demanda y, por tanto, no son precios propios de un mercado de libre competencia ya que con ellos se evitan aranceles *ad valorem* elevados, se transfieren beneficios a sociedades residentes en países de baja fiscalidad directa, se evitan restricciones a la repatriación de beneficios transfiriéndolos a otros países, se soslaya el efecto de fluctuaciones previsibles en los tipos de cambio y se eliminan los riesgos de expropiaciones políticas.

Para el TEAC (20.12.89) con el precio de transferencia se consigue trasladar beneficios de una empresa a otra lo que puede suponer, si se trata de entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del IS dado que los beneficios se vendrán a situar en aquella sociedad del grupo con una situación permanente o casi permanente de pérdidas, de manera que estas absorban la totalidad o mayor parte de aquéllos. Este traslado de beneficios, mediante precios de transferencia, cobra mayor importancia cuando se realiza entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales porque puede tener como principal finalidad colocar beneficios en aquellos países que por su bajo nivel impositivo constituyen los denominados paraísos fiscales.

En su Resolución de 19.10.94 el TEAC pone de manifiesto que los trasvases de beneficios hacia paraísos fiscales ha alcanzado tales dimensiones que cobra vigor la ya antigua recomendación del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E en 1979⁵ a los Gobiernos de tener en cuenta los métodos propuestos para hallar un precio de mercado, como son el *precio de reventa* (el del vendedor a clientela independiente del que se deduce un margen adecuado y la diferencia será el precio de plena concurrencia con vendedor inicial) y el del *coste incrementado* (se parte del precio de coste y se le añade un margen de beneficio idóneo, siendo

⁴ Para la Administración, según contestación a consulta vinculante de 27.6.84, la adecuación o no al precio de mercado de los métodos propuestos constituyen cuestiones de hecho que deberán ser verificados por los órganos competentes del Ministerio de Hacienda al realizar las comprobaciones correspondientes.

⁵ Con fecha 8 de julio de 1994 el Comité de la OCDE sobre Asuntos Fiscales ha hecho público un borrador que revisa el informe de 1979 para aclarar ambigüedades, responder a cambios de legislación y recoger la normativa del Tesoro americano. Como, señala Jose María Ortega Escos -Monografía en num. 223 de Carta Tributaria "Hacia un nuevo consenso en materia de precios de transferencia- no es coincidencia que la normativa americana (US sección 482) y el citado borrador aparecieran con una semana de diferencia.

JURISPRUDENCIA

la suma resultante el precio de plena concurrencia). Cuando ninguno de ambos métodos es acreditado por parte de la Inspección no se puede concluir que en las operaciones de la reclamante con sus sociedades vinculadas se hayan utilizado precios de transferencia o, lo que es lo mismo, precios distintos a los que se hubiesen acordado entre sociedades independientes⁶.

3) La presunción de onerosidad

Como ya se ponía de manifiesto al principio, frente a la normativa que rige las operaciones vinculadas, la que hace referencia a las operaciones realizadas entre las personas físicas se ve afectada por la presunción de onerosidad con el carácter de presunción *iuris tantum* al admitir prueba en contrario.

Para la DGT existe presunción de onerosidad de conformidad con lo dispuesto en el art. 7 de la ley 18/91 en el préstamo sin interés que concede el padre a su hijo (9.1.92), en el préstamo de un familiar para la compra de vivienda habitual (2.7.92) y en el préstamo sin interés concedido a una comunidad de bienes, reflejado en contrato privado y presentado a la oficina liquidadora del ITP y AJD. (7.7.93)⁷.

El problema de la presunción de onerosidad se planteaba antes de la ley 18/91 cuando la relación tenía lugar entre la persona física como socio y su sociedad, en cuyo caso el TEAC (25.11.88) había puesto claramente de manifiesto que el art. 16.3 de la LIS sólo fijaba criterios en materia de valoración para determinar la base imponible por el IS en tanto que el art. 3.3 de la ley 44/78, norma concreta y específica en el IRPF⁸, señalaba con carácter general una presunción "iuris tantum" en relación al socio, persona física, cuyo carácter general y al mismo tiempo específico para la persona natural no podía quedar desvirtuado por otra norma posterior que sólo regulaba la valoración de ingresos y gastos en el IS, no existiendo norma de reenvío⁹.

Para el TEAC (25.1.88 y 19.12.88) la superposición de presunciones y de normas reguladoras del valor de ingresos y gastos entre sociedades vinculadas originaba la coexistencia de normas reguladoras de operaciones vinculadas y las relativas a la presunción de onerosidad del IRPF cuando las prestaciones habían sido hechas por un socio, persona física a la socie-

⁶ El proyecto de reforma de la LIS recoge cuatro métodos para determinar el precio normal de mercado: a) precio normal de bien o servicio comparado con otros de características similares; b) precio de coste más margen habitual; c) precio de reventa menos margen de beneficio obtenido en operaciones similares y d) precio derivado de la distribución del resultado conjunto.

⁷ En la contestación a dicha consulta se considera que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 1127 del Código Civil, la presentación de un documento privado en la Oficina liquidadora del Impuesto hará prueba de la fecha, que será la de dicha presentación pero no del contenido y en particular de la gratuidad, que deberá acreditarse por otros medios en las posibles actuaciones de comprobación e investigación aunque el contrato privado pueda considerarse como tal, siempre que las operaciones realizadas por las partes no lo contradigan.

⁸ Dicho artículo establecía que las prestaciones de trabajo personal y las de bienes en su distintas modalidades se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario.

⁹ Para Ignacio Pérez Royo, en "La tributación de las rentas del capital en la ley 18/91", el RD 2027/85 que desarrolla la ley 14/85 sobre el régimen fiscal de determinados activos financieros parece, dada la pésima técnica jurídica, referir claramente las previsiones sobre rendimiento mínimo en operaciones vinculadas tanto al IS como al IRPF.

dad, dualidad que ha de tener una solución razonable mediante la aplicación del art. 16 de la LIS. Ello dio origen a Resoluciones como la de la AT de Barcelona (10.5.89) por la que si se probaba que no existía retribución, no cabía aplicar el art. 16 de la ley porque se refiere a la determinación de la base imponible y no había tal si, destruida la presunción del art. 3.3., no existía hecho imponible.

En esta misma línea el TS (7.10.92) estimó que en el impuesto sobre sociedades el préstamo del socio a la sociedad ha de estimarse en condiciones normales de mercado, mientras que en el IRPF cabía probar la gratuidad del préstamo mediante la contabilidad.

Para el TSJ Cataluña (30.11.90) la falta de constancia contable del pago de intereses de los préstamos concedidos a una sociedad por sus socios constituía prueba suficiente para destruir la presunción de onerosidad y con fecha 15.4.91, el mismo Tribunal estima que la presunción de onerosidad de un préstamo efectuado por un socio a la sociedad a la que pertenece quedaba destruida por la aportación de los libros de contabilidad en los que consta la gratuidad.

Por todo ello podemos concluir que hasta 31.1.91 si la sociedad presta dinero al socio resulta de aplicación las reglas de las operaciones vinculadas, y si era el socio el que prestaba dinero a la sociedad la presunción de onerosidad admitía prueba en contrario. Así lo entendía el TS (7.10.92) cuando establecía que la presunción de retribución de un préstamo del socio a la sociedad admitía prueba en contrario en el IRPF pero no en el IS.

Dicha situación no ocurre a partir de la ley 18/91 que establece una norma similar a la del artículo 16 de la LIS citado en el art. 8 del IRPF, modificando sustancialmente el contenido de dicha doctrina, ya que a partir de 1992, en el caso de operaciones entre socios y sociedad que puedan calificarse de operaciones vinculadas se sustituye para las personas físicas la presunción *iuris tantum* de retribución por una valoración a precios de mercado dada la remisión expresa al art. 16 de la LIS¹⁰.

A partir de 1 de enero de 1992 la DGT (13.9.94) considera que cuando exista vinculación entre la Sociedad prestataria y los prestamistas, los rendimientos devengados serán los normales del mercado -tipo de interés legal vigente el último día del periodo impositivo y no el que estaba en vigor en el momento de formalización del préstamo-.

Para la DGT si existe un préstamo entre la sociedad y el socio a tipo cero hay presunción de intereses de mercado para la sociedad, si bien el socio no puede computar gastos (salvo que se trate de un empresario o profesional en cuyo caso le serán de aplicación las normas del IS); si el socio es el prestamista debe computar como ingreso el interés legal del dinero (art. 7 ley 18/91) y la sociedad puede ajustar antes de que se inicie la inspección (art. 16 de la ley 61/78 en su nueva redacción) los intereses que se presumen por la vinculación.

¹⁰ Recomendamos la lectura del Informe 1/93 de la AEDAF, de Jose Arias, en el que resume con su claridad habitual las distintas situaciones en que se encuentran las operaciones entre socio y sociedad, sociedad y socio y operaciones entre sociedades hasta 31.12.91 y a partir de 1.1.92, haciendo expresa referencia a la naturaleza de la presunción, ingresos a cuenta y ajustes bilaterales. Por su parte Julio Banadoche considera que no parece aplicable el régimen de operaciones vinculadas a los incrementos y disminuciones de patrimonio que tienen sus propias reglas de valoración (Editorial de la Revista Impuesto núm. 9/94).

JURISPRUDENCIA

Asimismo, la DGT (25.6.93) estima que los préstamos concedidos a los socios por la sociedad dará lugar a la imputación a la sociedad de una partida que aumentara la base imponible correspondiente al interés que se habría acordado en condiciones normales de mercado entre parte independientes. En cuanto al préstamo recibido del socio es aplicable la misma norma y será ingreso para el socio en concepto de rendimiento de capital mobiliario por el tipo de interés que se habría acordado entre partes independientes.

Para el TEAC (29.1.92) no es deducible la participación del socio mayoritario de la entidad en los rappels y bonificaciones obtenidas por la empresas de sus proveedores, ya que si bien las cantidades devengadas por el socio mayoritario de la sociedad en su condición de gerente y Presidente del Consejo de Administración tienen la consideración de partida deducible, en ningún momento se ha acreditado que las cantidades percibidas en concepto de participación en ingresos tengan su origen en relación laboral alguna, entendiendo el Tribunal que de haberse acreditado en concepto de contraprestación de servicios personales operaría el límite señalado en el art. 16.3 de 1a LIS y 39 del RIS (precio de mercado) al haber quedado suficientemente probado que las cantidades percibidas por el socio exceden de las satisfechas en condiciones similares.

Resulta obligada la mención a los ingresos a cuenta en el caso de las operaciones vinculadas, que no podrán ser inferiores a los calculados sobre el rendimientos fijado conforme al art. 8 del IRPF¹¹. De conformidad con lo dispuesto en el art. 44.3 del RIRPF (*la retención debe efectuarse sobre rendimientos fijados según valor de mercado*) la DGT (13.9.94) estima que cuando resulta un importe a ingresar superior, el deudor retendrá sobre la base del rendimiento efectivo y luego efectuará un ingreso a cuenta, calculado sobre la diferencia entre valor mínimo y valor efectivo, que no tendrá la consideración de gasto deducible para el pagador.

4) Operaciones de dudoso cobro

Mención especial merece la dotación a la provisión para insolvencias, que no es admitida como deducible en el ejercicio cuando se trata de operaciones de créditos y préstamos realizados con sociedades vinculadas, si bien minorará la base imponible mediante un ajuste extracontable en el ejercicio en que se transmitan aquellos créditos.

Para la A.N. (1.4.93), que ratifica la doctrina del TEAC (25.7.89), la existencia de dos consejeros comunes en los Consejos de Administración de dos Sociedades implica que éstas sean "Sociedades vinculadas" y sus saldos recíprocos no pueden calificarse fiscalmente de dudoso cobro salvo casos de insolvencia judicialmente declarada. El art. 82.3.d) del RIS no es contrario a la ley, si bien debe ser interpretado de una forma amplia y no restrictiva¹².

¹¹ Sólo procede el ingreso a cuenta por los socios prestatarios respecto a las rentas obtenidas en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

¹² La Administración puede presumir, y así lo ha hecho al redactar el art. 82.3 d) del RIS, que no hay justificación suficiente para apreciar la dudosa de un saldo cuando el deudor esté vinculado al acreedor. Por otra parte la Resolución comentada anula la interrogación que dejó abierta el TEAC cuando señaló que no tenía competencia para pronunciarse sobre la supuesta ilegalidad y nulidad del artículo del RIS citado.

Si bien la existencia de dos consejeros en sociedades que cuentan con tres puede resultar tan evidente que provoque la vinculación, el problema resulta más complejo cuando el Consejo cuenta con mayor número de miembro. En este caso la vinculación en las empresas interdependientes puede dar lugar en la práctica a situaciones de hecho de muy difícil determinación a falta de una normativa aclaratoria del alcance que debe darse al art. 16.5 de la LIS que hace referencia a la sociedad que ejerce en otra funciones que implican el ejercicio del poder de decisión.

5) *Doble imposición en sociedades vinculadas*

De conformidad con lo dispuesto en el art. 174 del RIS, para el cálculo de la base de la deducción por doble imposición de dividendos de los ingresos íntegros se tienen que deducir los gastos específicos que le son imputables¹³ El TEAC (23.5.92) recuerda que en el caso de dividendos de sociedades vinculadas no se tiene que deducir la parte correspondiente de los gastos generales, ni los gastos financieros, ya que no resulta de aplicación lo dispuesto en el párrafo B) del art. 174.2 del RIS que ha sido declarado nulo por el Tribunal Supremo.

No existen por tanto diferencias en el caso de operaciones vinculadas con los restantes dividendos, salvo las que se derivan de lo dispuesto en el art. 173.2 d) en cuanto se refiere a la deducción del 100% cuando los dividendos procedentes de sociedades dominadas en más del 25%, siempre que la dominación se mantenga de manera ininterrumpida tanto en el periodo en que se distribuye el dividendo como en el ejercicio anterior.

6) *Los ajustes y la calificación de las infracciones*

6.1 Alcance de los ajustes

Cuando se trata de sociedades residentes en España las Resoluciones del TEAC (10.9.86, 3.2.87, 18.7.90 y 30.1.91) ha apostado decididamente por el ajuste bilateral porque entiende que con los precios de transferencia se desemboca en una situación idéntica a la que se hubiese producido si, *ab initio*, las sociedades intervinientes hubiesen operado de acuerdo con precios libres de mercado, que es el objeto último de dicho artículo y que, por supuesto, elimina todo propósito o fraude fiscal; por el contrario el ajuste positivo y unilateral impide la elusión o fraude fiscal pero trastoca la realidad originando en el conjunto de sociedades intervinientes un beneficio ficticio, superior al realmente habido y por tanto doble imposición.

La doctrina del TEAC, favorable al ajuste bilateral, no se ha visto recogida en los cambios legislativos que apuntan al ajuste unilateral tanto en el RD 2027/85 como en el art. 16 de la LIS, en la redacción dada por la Disp. Adicional 5ª de la ley 18/91), sólo permite realizar el ajuste en el plazo voluntario de declaración, pero una vez concluido ya no son posibles las disminuciones de ingresos o incrementos de gastos.

¹³ Tienen tal carácter los de custodia, cobro, gestión y administración de valores, las dotaciones a la provisión por depreciación de esos valores y los gastos financieros derivados de la compra con pago aplazado de los valores productores de dichos dividendos.

JURISPRUDENCIA

En relación con los problemas que han planteado los ajustes bilaterales tuvo especial importancia el resuelto por el TS (26.3.92) y que se refiere al aumento del beneficio fiscal en la entidad actora que tiene repercusión directa en otra entidad vinculada. A pesar de ello el TS entendió que son dos personas jurídicas distintas, una de las cuales ha sido parte en el proceso en tanto que la otra no, por lo que no procede el ajuste bilateral de tales situaciones tributarias porque los límites del proceso y de la sentencia que ponga fin al mismo no pueden ir mas allá de las pretensiones ejercitadas por las partes. La compañía que no ha litigado no puede quedar amparada por el resultado de la sentencia si bien puede hacer valer su posición ante la Administración.

El TS (18.6.92) vuelve a reiterar que la procedencia o no del ajuste bilateral no puede ser resuelta por los Tribunales si la parte beneficiaria de ajuste no ha sido parte del proceso, sin perjuicio de que la misma pueda hacer valer su derecho ante la Administración, y en la misma línea para el TEAC (31.10.90) no procederá ajustar la base imponible en una de las sociedades si la otra ha sido objeto de comprobación y las operaciones vinculadas en cuestión se aceptaron por su valor contable.

La ley 18/91 ha puesto fin a todo este tipo de problemas con la implantación del ajuste unilateral. Como señala José María Moreno Sánchez, si bien la ley no dice nada, es de suponer que las relaciones sociedad socio van a seguir los criterios del art. 16 de la LIS, es decir los ajustes bilaterales extracontables durante el periodo voluntario de la declaración serán de aplicación tanto para la sociedad como para el socio¹⁴.

6.2 Calificación de la infracciones

En cuanto a la sanción aplicable en el incremento de bases derivado de la aplicación de ajustes, es digno de aplauso el criterio que se mantiene por el TSJ de Cataluña (26.6.93) cuando sostiene que la imputación de un ingreso presunto, consecuencia de la determinación de un mayor precio de arrendamiento, concertado entre sociedades vinculadas a causa de considerar que el precio de mercado del arrendamiento era superior al convenido entre las mismas, no constituye infracción tributaria grave. La sentencia establece que no habiéndose ocultado a la Administración datos o factores relevantes para calificar la base imponible y produciéndose el aumento de la misma única y exclusivamente por la fijación de un mayor ingreso -presunto-, procedente de la aplicación de valores de mercado, no cabe aceptar la aplicación de sanciones por infracción tributaria sino que estamos ante un supuesto de rectificación sin sanción.

En la misma línea se había ya definido el TEAC (9.3.93), si bien haciendo la salvedad de que los supuestos de ajuste fiscal no serán sancionables, salvo que exista prueba fehaciente de la intencionalidad defraudatoria por parte del sujeto pasivo.

No obstante, doctrinalmente, existen defensores de ambas teorías. Para los que estiman que no cabe sanción hay que tener en cuenta que en muchas ocasiones la referencia al pre-

¹⁴ El citado autor, en su trabajo sobre "Operaciones vinculadas: ajustes y precios"; Impuestos 9/94,, considera en sus conclusiones que la ley 18/91 supone con el ajuste bilateral limitado un sistema más justo y acorde con la realidad y así mismo, el art. 7 considera como precio de mercado cualquiera que se hubiese fijado entre partes independientes y por tanto no se podrán desvirtuar por la Administración.

cio de mercado no será fácil de establecer y su aplicación voluntaria por las partes se verá dificultada. Tampoco está claro que el simple hecho de aplicar voluntariamente el ajuste de la operación sea razón suficiente para justificar la sanción de quien no realiza el ajuste, basándose en la desigualdad de trato en uno y otro caso. Por su parte los partidarios de la sanción estiman que el motivo no puede ser otro que el de precaverse doblemente contra esas operaciones, penalizando de forma añadida las posibles maniobras elusivas a través de los precios de transferencia¹⁵.

B) EN LAS RELACIONES INTERNACIONALES

1) Los precios de transferencia y los ajustes en el ámbito internacional

El citado artículo 16 de la LIS por el que se modifica la valoración de ingresos y gastos cuando se trate de operaciones vinculadas, es aplicable a las realizadas por una sociedad no residente con su establecimiento permanente (EP) en España, según se hace constar expresamente en el apartado 4.a) de dicho artículo.

Esta medida, dictada para evitar que los beneficios obtenidos dentro de la legalidad sean eludidos mediante una planificación fiscal internacional, es aplicable con carácter general a las sociedades vinculadas con otras no residentes en España, a las sociedades asociadas, a las operaciones realizadas por una sociedad no residente con un EP en España o por una sociedad española con EP en el extranjero.

Las pautas de la OCDE de 1994 así como la regulación americana (US Sección 482 americana) señalan dos clases de métodos que cumplen el principio de libre concurrencia. Estos métodos se describen como métodos basados en la transacción (precio equiparable, precio de reventa y coste incrementado) y métodos basados en el beneficio (división del beneficio y beneficio equiparable)¹⁶.

El TEAC (20.12.89) reconoce que los precios de transferencia tienen como finalidad primordial, aunque no la única, el trasladar beneficios de una empresa a otra, que también se realiza entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales para colocar beneficios en aquellos países que por su bajo nivel impositivo constituyen los denominados paraísos fiscales. Con ello el Tribunal hace suya la doctrina de quien entiende que la aplicación de los precios de transferencia cobra una importancia especial cuando las operaciones trascienden de una soberanía fiscal, pero no cuando las partes que intervienen quedan sometidas a la misma¹⁷.

¹⁵ Ignacio Pérez Royo en "La tributación de las rentas de capital en la ley 18/91", Cívita, D. Financiero n° 75.

¹⁶ José María Ortega Escos, en la Monografía publicada en el num. 223 de Carta Tributaria ya citada en la que se realizan comentarios al borrador de la OCDE en materia de precios de transparencia para compañías multinacionales y Administradores fiscales.

¹⁷ Como ya se hizo constar anteriormente para conseguir dentro de la propia soberanía fiscal la elusión del pago del IS, los beneficios se tendrán que situar en aquella sociedad del grupo con una situación permanente o casi permanente de pérdidas, de manera que estas absorban la totalidad o mayor parte de aquéllos.

JURISPRUDENCIA

Con el propósito de contrarrestar el efecto de la técnica de los precios de transferencia surgieron en todos los países la regulación sobre las operaciones realizadas entre sociedades vinculadas. Los CDI con España reconocen el derecho de las Administraciones fiscales a rectificar los valores contables de las transacciones cuando no se ajustan a las condiciones normales de un mercado de libre competencia, si bien la disposición ordenando el ajuste no se pronuncian sobre la forma de llevarlo a cabo, por lo que los Estados tienen plena libertad para elegir la forma de realizarlo.

El TEAC (3.2.87) estima que tanto en el Convenio Tipo como los bilaterales que lo siguieron, el Estado de residencia de cualquier sociedad puede, conforme a su derecho interno, llevar a cabo los ajustes positivos o negativos cuando el resultado neto sea la disminución de la base imponible, cuestión distinta es que si no advierte debidamente al otro Estado pueda quedar una renta sin gravar, ni por uno ni por otro, conclusión que no debe preocupar al primer Estado si él ha sometido a gravamen la renta obtenida en su territorio, determinada estrictamente conforme a su Derecho interno.

La compleja situación creada por la doble imposición pretendió arreglarse con la ratificación por los doce países que integraban la UE, que debe ser extendido a los quince miembros, del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición de 23 de julio de 1990, publicado en el BOE de 21.12.94.

Las empresas de los Estados miembros del CEE, que firmaron el Convenio de eliminación de doble tributación de los ajustes realizados a los beneficios, tienen la posibilidad de forzar a los Estados miembros a negociar si, como consecuencia de una incorrecta aplicación del principio de operación vinculada, apareciese una doble tributación, para evitar que unos mismos beneficios de empresas vinculadas puedan incluirse entre los beneficios de dos empresas en dos Estados distintos¹⁸.

En todo caso, como señala Carbajo Velasco¹⁹, el Convenio plantea, entre otros problemas, el que los métodos de ajuste no quedan claros, no se precisan sus relaciones con las normas de la OCDE al no ser exactamente igual a lo establecido para las operaciones vinculadas en el Derecho Fiscal español y se instaura un procedimiento costoso y complicado, por lo que las pequeñas y medianas empresas no van a verse beneficiadas, siendo un nuevo ejemplo de cómo la armonización fiscal comunitaria olvida a las PYMES y solo favorece a las grandes empresas multinacionales.

2) *La subcapitalización*

El art. 16.9 de la LIS ha modificado la valoración de los ingresos y gastos en el endeudamiento, directo o indirecto de una sociedad con otra persona o entidad, no residente y rela-

¹⁸ Como señala Abelardo Delgado Pacheco, la novedad consiste en la existencia de dos procedimientos, uno amistoso y otro arbitral al que pueden acudir las empresas si un Estado corrige sus beneficios dando origen a una doble imposición. El procedimiento amistoso se tramita ante el Estado de su residencia y si no puede hallar la solución deberá procurar un acuerdo con los otros estados. (Expansión 10.2.95.).

¹⁹ "El Convenio para la doble imposición entre empresas vinculadas". Contabilidad y Fiscalidad nº 113.

cionada con ella por realizar operaciones vinculadas, lo que el derecho comparado llama subcapitalización²⁰. En nuestra legislación interior los intereses satisfechos que correspondan al exceso de multiplicar por dos la cifra del capital fiscal, tendrán consideración fiscal de dividendos y no serán deducibles de la base imponible del IS.

Si bien el TEAC considera que el art. 11 del Convenio de doble imposición con Alemania de 5.12.1966 no impide liquidar dichos intereses aunque no hayan sido "pagados", no faltan autores que consideran que la normativa reguladora de la subcapitalización entra en colisión con lo dispuesto en los CDI aplicable entre los dos países, que es anterior en su aplicación a las normativa interior española. Por su parte el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha considerado que si la norma sobre subcapitalización afecta solo a acreedores no residentes vulnera el principio de no discriminación²¹.

La D.G.T (17.2.92), rompiendo su tradicional criterio superrestrictivo, en especial cuando se trata de operaciones entre vinculadas residentes en España, considera que no procede la presunción jurídica de retribución del préstamo a interés de mercado. Lo razonable de dicha argumentación debe servir para recondicionar infinidad de casos plantados alrededor del contravertido art. 16 de la LIS, de forma que cuando existan operaciones pactadas expresamente sin interés no funcione automáticamente un criterio de retribución presunta que en ocasiones desvirtúa ampliamente la realidad económica, sin perjuicio de la potenciación de las cláusulas antielusivas, imprescindibles para una aplicación uniforme de la fiscalidad²².

3) *Los gastos por gestión centralizada en grupos de sociedades*

La centralización de toda clase de servicios entre la sociedad y la matriz son compensados con pagos realizados al exterior por parte de las filiales. Para que dichos gastos tengan el carácter de deducibles en el IS es necesario estar en condiciones de demostrar que el servicio ha sido prestado de forma efectiva, siendo el gasto necesario para el desarrollo de la actividad y respetando el principio de valoración a precios de mercado. La prestación del servicio y su contraprestación debe quedar regulada por un acuerdo entre las partes, preferiblemente con fecha fehaciente anterior al inicio de las operaciones, y la imputación debe realizarse de forma homogénea y continua sobre la base de imputación directa y en virtud de los servicios efectivamente prestados.

²⁰ Como señala Néstor Carmona Fernandez, el impacto de esta primera norma en nuestro país es indudable, tanto se mire desde la perspectiva de la entidad residente (pérdida de deducibilidad fiscal de estos costes financieros) como desde la óptica de la no residente, (recalificación de las rentas que de ser ingresos financieros se convierten en participaciones encubiertas en los beneficios).

²¹ El Reino Unido contempla el problema de la subcapitalización como un problema de precaria capitalización que tiene lugar cuando la ratio entre capitales propios y ajenos supera la proporción de 3 a 1, si bien queda condicionado al tipo de empresas.

²² En el caso consultado en el que la sociedad española recibiría un préstamo a largo plazo de su matriz holandesa para alcanzar la proporción recursos propios/recursos ajenos requerido por la normativa que rige las transacciones exteriores, la Dirección General de Transacciones Exteriores condiciona la operación a que el préstamo se pacte sin interés.

JURISPRUDENCIA

La DGT (22.7.81) estima que, en el caso de sucursales en España de Bancos extranjeros resultarán deducibles los importes satisfechos a su casa matriz u otras sucursales en el extranjero por la obtención de fondos para su colocación en el mercado español, siempre que el tipo aplicado a la operación resulte análogo a los normalmente aplicados en los mercados interbancarios atendiendo a la fecha, importe y plazo de la operación.

Por su parte, el TSJ de Aragón (3.10.92) estima que procede la aplicación del art. 13 de la LIS y de los art. 100 y siguientes del RIS al caso enjuiciado, en el que no se ha admitido por la Inspección como deducibles determinados gastos de avales²³ prestados por la recurrente en favor de su filial en Panamá. Dado que la matriz es propietaria del 100% de las acciones de la filial, constituyen dichas acciones un activo para cuya financiación se suscribieron los contratos de afianzamiento y en los que se pactaron las correspondientes comisiones a su cargo, siendo precisamente estos gastos los que no han sido admitidos por la Inspección.

CONCLUSIONES

1) La ley 18/91 ha dado un paso importante para aclarar la discrepancia conceptual y doctrinal que ha existido entre el art. 16.3 de la LIS y el derogado art. 33 de la ley 41/78 en cuanto se refiere a los problemas planteados del tratamiento que debía darse a las operaciones vinculadas frente al resto de operaciones en la que era de aplicación la presunción de onerosidad. Al valorarse hoy las operaciones entre la sociedad y los socios a precios de mercado, tanto en la concesión de préstamos como en la prestación de servicios, se pone fin a la doctrina de los Tribunales que siempre mantuvo la independencia de la normativa aplicable en ambos impuestos.

2) La doctrina de los Tribunales había apostado abiertamente por el ajuste bilateral, pero el Ministerio de Hacienda, con la ley 18/91, lo ha hecho por el ajuste unilateral. Con ello entra en contradicción con algunos principios constitucionales al no ser compatible con el principio de capacidad de pago ni con el de igualdad, y olvida que el ajuste bilateral nos sitúa en una buena línea técnica y de cumplimiento del Convenio de la CE sobre la materia.

3) No parece procedente aceptar la aplicación de sanciones por infracción tributaria en los casos de imputación de ingresos presuntos en operaciones vinculadas, cuando no se han ocultado a la Administración datos o factores relevantes para calificar la base imponible y el aumento de la misma se produce exclusivamente por la fijación de un mayor ingreso -presunto-, procedente de la aplicación de valores de mercado. No obstante, no puede invocarse doctrina de los Tribunales que en estos supuestos apueste por la rectificación sin sanción. En todo caso no aparece justificada la desigualdad de trato que existe entre la aplicación voluntaria del ajuste y la que se deriva de la actuación inspectora, dadas las dificultades que pueden existir para establecer el precio de mercado.

²³ El art. 109.1 del RIS considera gastos financieros los derivados de la utilización de recursos financieros ajenos para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo.

4) La mejor y más específica regulación técnica del concepto "precio de mercado" evitaría numerosas controversias entre la Administración y los contribuyentes. En el ámbito internacional las decisiones en materia de precios de transferencia deben ser realistas y conforme a los intereses de las partes afectadas, huyendo de cualquier medida especulativa que no responda a un estudio suficiente de la estructura internacional de los grupos. El reciente Convenio por el que se pretende eliminar la doble tributación de los ajustes realizados a los beneficios de empresas asociadas no presenta métodos de ajuste claros, ni precisa sus relaciones con las normas de la OCDE al no ser exactamente igual a lo establecido para las operaciones vinculadas en el Derecho Fiscal español, por lo que los éxitos que pueden alcanzarse en las instancias judiciales, que enjuician la normativa interna al margen de otras consideraciones, pueden suponer victorias pírricas.

SINTESIS DE JURISPRUDENCIA

Naturaleza de las operaciones vinculadas

TEAC (3.2.87; 29.11.88 y 29.1.92); en las operaciones vinculadas existen normas especiales de valoración de derecho imperativo que obligan a la Administración Tributaria a aplicarlas.

TEAC (15.12.93). Naturaleza de las operaciones vinculadas cuando existe una cuenta corriente comercial o mercantil o cuando existe un contrato de préstamo.

AN (15.3.94); las remesas periódicas de dinero de un socio a la sociedad.

AT de Valencia (24.5.86); saldos existentes entre sociedades vinculadas que no procedan de operaciones comerciales.

TEAC (2.2.94); la no devolución de las cantidades prestadas en operaciones otorgadas entre sociedades vinculadas no transforma el préstamo en donación.

Precios de mercado

TEAC (22.10.91); en operaciones entre sociedades vinculadas la valoración es el precio de mercado.

TS (26.3.92); los apuntes contables realizados en operaciones de sociedades vinculadas, aunque sean correctos, pueden no ser reflejo de la realidad económica.

TEAC (30.3.89); la valoración de las transacciones entre sociedades vinculadas son peculiares cuando no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas interdependientes.

TEAC (29.3.90 y 9.2.94); estima que para determinar el precio del dinero, el tipo de interés a tener en cuenta es el que resulta de la información derivada de la censura de cuentas.

TEAC (9.2.94); en las acciones que no cotizan en Bolsa la aplicación del valor teórico y el valor de mercado en el caso de operaciones vinculadas se aplican para asupuestos diferentes.

TEAC (9.4.91); considera que la Administración ha de probar que el precio percibido no se corresponde con el que habrían convenido partes independiente en condiciones normales de mercado.

JURISPRUDENCIA

Precio de transferencia

TEAC (10.9.86); los precios de transferencia no siempre tienen finalidad fraudulenta.

TEAC (20.12.89); con el precio de transferencia se consigue trasladar beneficios de una empresa a otra.

TEAC (19.10.94); trasvases de beneficios hacia paraísos fiscales. No se puede concluir que en las operaciones de la reclamante con sus sociedades vinculadas se han utilizado precios de transferencia.

Presunción de onerosidad

TEAC (25.11.88); el art. 16.3 de la LIS sólo fijaba criterios en materia de valoración para determinar la base imponible por el IS frente al art. 3.3 de la ley 44/78, norma concreta y específica en el IRPF.

TEAC (25.1.88 y 19.12.88); la suspensión de presunciones y de normas reguladoras del valor de ingresos y gastos entre sociedades vinculadas.

AT de Barcelona (10.5.89); si se probaba que no existía retribución, no cabía aplicar el art. 16 de la LIS.

TS (7.10.92); estimó que en el impuesto sobre sociedades el préstamo del socio a la sociedad ha de estimarse en condiciones normales de mercado.

TSJ Cataluña (30.11.90); la falta de constancia contable del pago de intereses de los préstamos concedidos a una sociedad por sus socios constituía prueba suficiente para destruir la presunción de onerosidad.

TEAC (25.11.88); el art. 16.3 de la LIS sólo fijaba criterios en materia de valoración para determinar la base imponible por el IS.

TEAC (25.1.88 y 19.12.88); superposición de presunciones y de normas reguladoras del valor de ingresos y gastos entre sociedades vinculadas.

AT de Barcelona (10.5.89), si se probaba que no existía retribución, no cabía aplicar el art. 16 de la LIS.

TSJ Cataluña (15.4.91); la presunción de onerosidad de un préstamo efectuado por un socio a la sociedad a la que pertenece quedaba destruida por la aportación de los libros de contabilidad en los que consta la gratuidad.

TEAC (29.1.92); procede computar como ingresos de la entidad recurrente el interés de mercado correspondiente a la ayuda financiera concedida por la sociedad a tres de sus socios.

TEAC (29.1.92); no es deducible la participación del socio mayoritario de la entidad en los rapels y bonificaciones obtenidas por la empresas de sus proveedores.

Operaciones de dudoso cobro

A.N. (1.4.93) y TEAC (25.7.89); la existencia de dos Consejeros comunes en los Consejos de Administración de dos Sociedades implica que éstas sean "Sociedades vinculadas".

Doble imposición en sociedades vinculadas

TEAC (23.5.92); dividendos de sociedades vinculadas.

Alcance de los ajustes

TEAC (10.9.86, 3.2.87, 18.7.90 y 30.1.91); apuesta decididamente por el ajuste bilateral y entiende que el ajuste bilateral de los precios de transferencia.

TS (26.3.92); a pesar de tratarse de sociedades vinculadas no procede el ajuste bilateral de tales situaciones tributarias.

TS (18.6.92); reitera que la procedencia o no del ajuste bilateral no puede ser resuelta por los Tribunales si la parte beneficiaria de ajuste no ha sido parte del proceso.

TEAC (31.10.90); no procederá ajustar la base imponible en una de las sociedades si la otra ha sido objeto de comprobación y las operaciones en cuestión se aceptaron por su valor contable.

Calificación de las infracciones

TSJ de Cataluña (26.6.93); 1a imputación de un ingreso presunto, consecuencia de la determinación de un mayor precio de arrendamiento concertado entre sociedades vinculadas.

TEAC (9.3.93); los supuestos de ajuste fiscal no serán sancionables salvo que exista prueba fehaciente de la intencionalidad defraudatoria por parte del sujeto pasivo.

Los precios de transferencia y los ajustes en el ámbito internacional

TEAC (3.2.87); tanto en el Convenio Tipo como los bilaterales que lo siguieron, el Estado de residencia de cualquier sociedad puede, conforme a su derecho interno, llevar a cabo los ajustes positivos o negativos cuando el resultado neto sea la disminución de la base imponible.

La subcapitalización

TEAC; considera que el art. 11 del Convenio de doble imposición con Alemania de 5.12.1966 no impide liquidar dichos intereses aunque no hayan sido "pagados".

Los gastos por gestión centralizada en grupos de sociedades

TSJ de Aragón (3.10.92), estima que procede la aplicación del art. 134 de la LIS y de los art. 100 y siguientes del RIS.

UNION EUROPEA

INFORME GENERAL SOBRE LA ACTIVIDAD DE LA UNION EUROPEA EN EL AÑO 1994 ELABORADO POR LA COMISION

COMENTARIO

Luis DOCAVO ALBERTI

Abogado

Miembro de la AEDAF

Todos los años la Comisión Europea eleva al Parlamento Europeo un informe sobre las Actividades de la Unión Europea (antes Comunidades Europeas), en el año correspondiente; este informe que comentamos corresponde al año 1994 y abarca todos los campos en los que la Unión Europea desarrolla sus competencias.

Dicho informe se divide en seis grandes Capítulos; el capítulo I se dedica al Derecho de los Ciudadanos, el capítulo II al Mercado Unico y Espacio Económico y Social Comunitario, el capítulo III al papel de la Unión Europea en el Mundo, el capítulo IV a la Cooperación en los ámbitos de la Justicia y de interior, el capítulo V a Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y el Capítulo VI a la Financiación de las Actividades Comunitarias; o sea prácticamente comprende todas las grandes políticas reguladas en el Tratado de Maastrich.

Recomendamos a los interesados en temas comunitarios la lectura de este informe general y especialmente de su introducción (12 páginas) para conocer cuáles son las cuestiones principales que tiene planteadas la Unión Europea y cuáles son las medidas que se proponen para resolverlas.

Dentro del contenido propio de la Revista Técnico Tributaria, lo que nos interesa destacar son las actividades de la Unión en materia fiscal, incluida en la Sección IV (Mercado interior) del capítulo II, referente al Mercado Unico, y que se divide en dos grandes apartados, dedicados uno, a la fiscalidad directa y otro a la fiscalidad indirecta.

A) Fiscalidad Directa

Dentro de la fiscalidad Directa, la Comisión ha dedicado especial atención a la mejora del entorno fiscal de las PYMES, adoptándose la Recomendación 94/390/CEE de 9 de julio, relativa al régimen de las Pymes, distinguiendo según se trate de sociedades de capital o no (DOCE n° 177 de 9-7-94) y otra Recomendación de 7 de diciembre de 1994 (DOCE 12-94) relativa a la transmisión de empresas, en la que se preconiza adoptar el derecho de Inversiones y aligerar la fiscalidad.

UNION EUROPEA

Por otra parte, también dentro de la fiscalidad directa, la Comisión decidió retirar su Propuesta de noviembre de 1990, relativa al régimen fiscal aplicable al pago de intereses y cánones efectuados entre sociedades y filiales de los Estados miembros diferentes.

B) Fiscalidad indirecta

Las principales actividades durante el año 1994 han sido la aprobación por el Consejo de la Directiva 94/5/CEE, relativa al régimen fiscal *de Bienes de Ocasión y Objetos de Arte*, y la Directiva 94/4/CEE, que aumenta las franquicias para los viajeros procedentes de terceros países y los límites de las *compras libres de impuestos* efectuadas durante viajes intracomunitarios.

Por otra parte, la Comisión aprobó una Comunicación y un Informe sobre medidas para simplificar las modalidades impositivas del IVA en las operaciones efectuadas por sujetos pasivos no establecidos, y otro informe en el que se examina los tipos actualmente vigentes de IVA desde el punto del buen funcionamiento del Mercado Interior y una Propuesta relativa a las modificaciones de los tipos de IVA aplicable a los productos hortícolas.

Asimismo, la Comisión aprobó una Propuesta de Directiva sobre nuevas medidas de simplificación del Régimen Transitorio del IVA y transmitió al Consejo un informe sobre la cooperación administrativa en el ámbito de impuestos indirectos.

En materia de *Impuestos Especiales* la Comisión, en colaboración con las administraciones nacionales, siguió vigilando los nuevos regímenes de impuestos especiales y aprobó una Propuesta de Directiva encaminada a clasificar y simplificar la estructura y tipos impositivos de los hidrocarburos y el régimen general de detección, circulación y control de los productos sujetos a impuestos especiales, así como una Propuesta de codificación de los impuestos sobre el consumo del Tabaco.

Como puede apreciarse, en materia fiscal, y una vez puesto en marcha el Mercado interior, las medidas fiscales no han sido especialmente significativas, quedando pendiente la armonización de la imposición directa.

A continuación transcribimos literalmente el informe de la Comisión en materia fiscal, así como el Anexo relativo a dicha materia.

INFORME DE LA COMISION

(...)

Fiscalidad

Fiscalidad directa

140. El 19 de abril, el Parlamento aprobó¹, con una salvedad referente a la retención uniforme en origen sobre los dividendos, el enfoque recomendado por la Comisión en su comu-

¹ DO C 128 de 9.5.1994 y Bol. 4-1994, punto 1.2.39.

DOCUMENTO**Informe General sobre la actividad...**

nicación de 1992 sobre las orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas con vistas al desarrollo del mercado interior².

141. En el contexto del Libro blanco "Crecimiento, competitividad, empleo"³, la Comisión aprobó, el 25 de mayo, una comunicación⁴ sobre la mejora del entorno fiscal de las *pequeñas y medianas empresas* (PYME), una recomendación⁵ sobre el modo de imposición de las PYME y, el 29 de julio, una comunicación sobre la transmisión de empresas⁶.

142. Asimismo, el 30 de noviembre⁷, la Comisión decidió retirar su propuesta de noviembre de 1990⁸ relativa al régimen fiscal aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades y filiales de Estados miembros diferentes.

Fiscalidad indirecta

143. El 14 de febrero, el Consejo aprobó la Directiva 94/5/CE (cuadro II), por la que se completa el sistema común del IVA y se modifica la Directiva 77/388/CEE⁹ relativa al régimen especial aplicable a los *bienes de ocasión y los objetos de arte*, antigüedades y objetos de colección. En virtud del régimen especial establecido por esta directiva, las ventas entre particulares están exentas del IVA y de formalidades y, en las operaciones realizadas por sujetos pasivos revendedores, el IVA se calculará atendiendo al margen de beneficios y no al precio total.

144. En la misma fecha, el Consejo aprobó, por una parte, la Directiva 94/5/CE (cuadro II), por la que se modifican las Directivas 69/169/CEE¹⁰ y 77/388/CEE¹¹ a fin de aumentar las *franquicias* para los viajeros procedentes de terceros países y los límites para las *compras libres de impuestos* efectuadas durante viajes intracomunitarios, y por otra, el Reglamento (CE) n° 355/94 (cuadro II), que modifica de igual modo el Reglamento (CEE) n° 918/839 relativo a las franquicias aduaneras.

145. Por otra parte, el 24 de octubre, el Consejo aprobó una serie de conclusiones sobre los criterios esenciales para la implantación del *régimen definitivo del IVA*¹².

² XXVI Informe General, n° 147.

³ N° 17 del presente Informe.

⁴ N° 187 del presente Informe.

⁵ N° 190 del presente Informe.

⁶ N° 192 del presente Informe.

⁷ Bol. II-1991, punto 1.2.23.

⁸ DO C 553 de 28.2.1991, COM(90) 571 y XXIV Informe General, n° 154.

⁹ DO L 145 de 13.6.1977.

¹⁰ DO L 133 de 4.6.1969.

¹¹ DO L 105 de 23.4.1983 y Decimoséptimo Informe General, n° 217. Bol.

¹² Bol. 10-1994, punto 1.2.15.

UNION EUROPEA

146. Por su parte, el 2 de marzo, la Comisión aprobó una propuesta de directiva (cuadro II) por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE¹³ y se aplica una serie de *nuevas medidas de simplificación en materia de IVA* al régimen transitorio vigente desde el 1 de enero de 1993¹⁴. Por otro lado, este régimen transitorio fue objeto de un informe de la Comisión aprobado el 23 de noviembre¹⁵ en aplicación de la Directiva 91/680/CEE¹⁶ según el cual el funcionamiento de este régimen merece una apreciación globalmente positiva, a pesar de que no permite que las empresas y los consumidores se beneficien de todas las ventajas que se derivan del mercado interior.

147. Asimismo, el 23 de junio¹⁷, la Comisión transmitió al Consejo y al Parlamento Europeo un informe sobre la aplicación del Reglamento (CEE) n° 218/92¹⁸ sobre *cooperación administrativa* en el ámbito de los impuestos indirectos.

148. El 15 de septiembre, la Comisión también aprobó una propuesta de directiva (cuadro II) por la que se precisan las condiciones de exención del IVA en las importaciones.

149. El 2 de noviembre¹⁹, la Comisión aprobó una comunicación y un informe al Consejo y al Parlamento Europeo con vistas a simplificar las modalidades impositivas de las operaciones efectuadas por sujetos pasivos no establecidos. El 13 de diciembre aprobó, de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 92/77/CEE²⁰, otro informe en el que examina la aplicación de los tipos del IVA actualmente vigentes desde el punto de vista del buen funcionamiento del mercado interior. Acompañaba a este informe una propuesta de directiva (cuadro II) relativa a los tipos del IVA aplicables a los determinados productos agrarios (concretamente, los hortícolas).

150. La Comisión siguió vigilando, en colaboración con las administraciones nacionales, el funcionamiento de los *nuevos regímenes de los impuestos especiales*. El 28 de junio (cuadro II) aprobó una propuesta de directiva encaminada a clarificar y simplificar la estructura y tipos impositivos de los hidrocarburos y el régimen general de detención, circulación y control de los productos sujetos a impuestos especiales, y el 3 de octubre, una propuesta de codificación de los textos relativos a los impuestos sobre consumo de tabacos manufacturados (cuadro II).

¹³ DO L 145 de 13.6.1977.

¹⁴ XXVII Informe General, n° 122.

¹⁵ COM(94) SIS y Bol. 11-94, punto 1.2.2S.

¹⁶ DO L 376 de 31.12.1991 y XXV Informe General, n° 19S.

¹⁷ CO M (94)262.

¹⁸ DO L 24 de 1.2.1992 y XXVI Informe General, n° 149.

¹⁹ COM(94) 471 y Bol. 11-1994, DUnto 1.2.24.

²⁰ DO L 316 de 31.10.1992 y XXVI Informe General, n° 148.

DOCUMENTO

Informe General sobre la actividad...

ANEXO

	Propuesta Comisión	Dictamen CES/ Dictamen CR	1ª lectura/ lectura única PE	Propuesta modificada Comisión	Posición común Consejo	2ª lectura PE	Propuesta reexaminada Comisión	Adopción Consejo	Observaciones
Fiscalidad									
143 Dir. 94/5/CE: IVA sobre los bienes de ocasión y los objetos de arte	DO C 76/28.3.89 COM(88) 846 Bol. 12-88/2.1.95	DO C 201/7.8.89 Bol. 6-89/2.1.41	DO C 323/27.12.89 Bol. 11-89/2.1.28					Bol. 12-93/1.2.14; DO L 60/3.3.94 Bol. 1/2-94/1.2.31	
144 Dir. 94/4/CE: franquicias fiscales y compras libres de impuestos	DO C 102/14.4.84 COM(84) 182 Bol. 3-84/2.1.59	DO C 248/17.9.84 Bol. 7/8-84/2.1.88	DO C 46/18.2.85 Bol. 1-85/2.1.16; DO C 44/14.2.94 Bol. 1/2-94/1.2.32	DO C 78/26.3.85 COM(85) 82 Bol. 3-85/2.1.45				Bol. 10-93/1.2.15; DO L 60/3.3.94 Bol. 1/2-94/1.2.32	2º dictamen del PE
144 Regl. (CE) n.º 355/94: franquicias aduaneras	DO C 254/11.10.86 COM(86) 466 Bol. 9-86/2.1.45	DO C 105/24.4.87 Bol. 2-87/2.4.25	DO C 13/18.1.88 Bol. 12-87/2.1.77						DO L 46/18.2.94 Bol. 1/2-94/1.2.33
Prop. de dir.: sistema IVA aplicable al oro	DO C 302/19.11.92 COM(92) 441 Bol. 10-92/1.3.47 26ª IG/nº 152	DO C 161/14.6.93 Bol. 4-93/1.2.23	DOC 91/28.3.94 Bol. 3-94/1.2.31						
Prop. de dir. por la que se modifican las Dir. 90/434/CEE (fusiones) y 90/435/CEE (matrices-filiales)	DO C 225/20.8.93 COM(93) 293 Bol. 7/8-93/1.2.20	DO C 34/2.2.94 Bol. 11-93/1.2.23	DO C 128/9.5.94 Bol. 4-94/1.2.40						
146 Prop. de dir.: armonización del IVA aplicable al transporte de personas	COM(92) 416 Bol. 9-92/1.2.11 26ª IG/nº 151	DO C 19/25.1.93 Bol. 11-92/1.3.43	DO C 42/15.2.93 Bol. 1/2-93/1.2.17	COM(94) 378 Bol. 9-94/1.2.31					
146 Prop. de dir. por la que se modifica la Dir. 77/388/CEE: medidas de simplificación referentes al IVA (ámbito de aplicación)	DO C 107/15.4.94 COM(94) 58 Bol. 3-94/1.2.30	DO C 195/18.7.94 Bol. 4-94/1.2.41	DO C 205/25.7.94 Bol. 5-94/1.2.19						
148 Prop. de dir. por la que se modifica la Dir. 77/388/CEE: exención del IVA a la importación	DO C 282/8.10.94 COM(94) 370 Bol. 9-94/1.2.30	Bol. 12-94							
149 Prop. de dir.: IVA sobre los productos agrícolas	COM(94) 584 Bol. 12-94								
150 Dir. por la que se modifican las Dir. 92/12/CEE (productos objeto de impuestos especiales), 92/81/CEE (estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos) y 92/82/CEE (aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos)	DO C 215/5.8.94 COM(94) 179 Bol. 6-94/1.2.37	Bol. 10-94/1.2.17	Bol. 12-94					Bol. 12-94	
150 Prop. de dir.: impuesto especial sobre combustibles de origen agrícola	DO C 73/24.3.92 COM(92) 36 Bol. 1/2-92/1.3.10 26ª IG/nº 155	DO C 223/31.8.92 Bol. 5-92/1.1.32	DO C 61/28.2.94 Bol. 1/2-94/1.2.34	DO C 209/29.7.94 COM(94) 147 Bol. 7/8-94/1.2.17					
150 Prop. de dir.: marcado fiscal del gasóleo	DO C 15/18.1.94 COM(93) 352 Bol. 12-93/1.2.15 27ª IG/nº 125	DO C 133/16.5.94 Bol. 1/2-94/1.2.35	DO C 128/9.5.94 Bol. 4-94/1.2.42						
150 Prop. de dir.: otros impuestos que gravan el consumo de tabacos	COM(94) 355 Bol. 10-94/1.2.16								
150 Prop. de dec.: reducciones o exenciones de impuestos especiales para determinados hidrocarburos	COM(94) 493								