



Revista Técnica Tributaria

ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

sumario

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

ESTUDIOS

* Luis Manuel Alonso González. Propuesta para una reforma fiscal en España	13
* Martí Casanovas Lax. Infracciones y sanciones tributarias: doctrina administrativa y jurisprudencia	45
* Clemente Checa González. La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias	65
* Ernesto Esevenri Martínez. Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario	73
* Francisco Espinosa López. La información privilegiada y el tráfico de influencias	83
* F. Javier Martín Fernández. Problemática tributaria de las adjudicaciones en subasta	99
* Stella Raventós Calvo. Los aspectos internacionales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades	109

DOCUMENTOS

* Informe sobre los derechos y obligaciones del contribuyente	119
---	-----

LEGISLACION

CRONICA LEGISLATIVA

* Disposiciones fiscales aparecidas durante el período de diciembre a marzo de 1995	129
---	-----

JURISPRUDENCIA

* Pedro Bujidos Garay. La doctrina de los Tribunales sobre los incrementos y disminuciones de patrimonio	151
---	-----

UNION EUROPEA

Luis Docavo Alberti. Convenio de la Unión Europea de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre Sociedades en caso de corrección de beneficios entre empresas asociadas 175

ESTUDIOS

PROPUESTA PARA UNA REFORMA FISCAL EN ESPAÑA⁽¹⁾

Luis Manuel ALONSO GONZALEZ

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

Sumario

1. GRANDES LINEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL
 - 1.1. Fortalecimiento de la racionalidad como valor genérico que debe inspirar la elaboración de la normativa tributaria.
 - 1.2. Aumento y revisión del sistema de garantías jurídicas del contribuyente.
 - 1.3. Reestructuración de la presión fiscal. Incremento del peso de los impuestos directos en detrimento de los indirectos.
 - 1.4. Coordinación del poder fiscal de los diversos niveles administrativos y de gobierno.
2. REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO IMPUESTO POR IMPUESTO
 - 2.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
 - 2.2. El impuesto sobre el patrimonio.
 - 2.3. El impuesto sobre sociedades.
 - 2.4. El impuesto sobre sucesiones y donaciones.
 - 2.5. Impuestos sobre el consumo. El IVA y los impuestos especiales.
 - 2.6. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.
 - 2.7. Los impuestos locales. Su incidencia sobre la actividad empresarial.

⁽¹⁾ Estas conclusiones forman parte del estudio publicado por FOMENTO DEL TRABAJO NACIONAL sobre «Criterios y propuestas para una reforma fiscal en España», 1994, págs. 197 y ss.

ESTUDIOS

1. GRANDES LINEAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El sistema tributario español, en una visión de conjunto, exige un cambio de orientación al más alto nivel. No se trata ya de reclamar una modificación puntual de una norma o un impuesto concreto. Se trata de algo más importante, *trazar unas líneas maestras que dibujen los caminos fundamentales por los que deben discurrir la reforma fiscal*. Son cuestiones de principio y, por tanto, así deben presentarse, aunque, como es lógico se plasmarán en modificaciones concretas que también van a especificarse a lo largo de las páginas siguientes.

1.1. Fortalecimiento de la racionalidad como valor genérico que debe inspirar la elaboración de la normativa tributaria

Son varias las líneas a seguir:

A) *Recuperación de los principios constitucionales rectores de la imposición*

a) *Estricta observancia de los principios constitucionales*. Debe abandonarse la práctica de dictar normas en un estado de permanente sospecha de inconstitucionalidad al no ajustarse, con suficiente claridad, las normas dictadas, ni a la Constitución ni a la, a menudo discutible, doctrina del Tribunal Constitucional. Se evitarán, con este proceder, pronunciamientos como los de las Sentencias del Tribunal Constitucional 45/1989 (inconstitucionalidad por motivos sustanciales del régimen fiscal de la unidad familiar) y 76/1992 (inconstitucionalidad por motivos formales del art. 130 de la LGT). Cabe recordar, en este sentido, que las tres últimas leyes de renta de este país tienen o han tenido contenciosos ante el Tribunal Constitucional.

El respeto exquisito a los principios constitucionales debe abarcar no sólo aquellos que comunmente componen la denominada justicia tributaria (igualdad, generalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad), sino todos aquellos principios y derechos fundamentales que puedan resultar afectados de manera más o menos directa por las normas fiscales (derecho de propiedad, libertad de empresa, protección a la familia, derecho a la intimidad, derecho a la vivienda, etc.).

b) *Subordinación de los intereses recaudatorios, de carácter coyuntural, a intereses superiores, de carácter estructural*, en aras de construir un sistema fiscal más justo y con vocación de permanencia. De todas formas, una reforma en el sistema de ingresos está condenada de antemano al fracaso si no se acompaña de un replanteamiento de la política de gastos.

B) *Racionalidad y simplificación del sistema fiscal*

a) *Simplificación de las normas fiscales y coordinación con el resto del ordenamiento jurídico*. Si el sistema fiscal quiere ser eficaz y racional debe depurarse de un *excesivo número de normas, a su vez demasiado complicadas*. La coherencia en el establecimiento de los tribu-

tos se hará patente si se evita la *acumulación de gravámenes sobre determinadas materias imponibles* (como sucede hoy en día, por ejemplo, con la propiedad inmobiliaria con efectos que bordean la confiscatoriedad), y si se suprimen exacciones de escaso rendimiento o justificación (caso del Impuesto sobre el Patrimonio).

La *sencillez* en la elaboración de la norma, además, redundará en una aplicación más sencilla con *menos costes* para el contribuyente y para la Administración.

El rasgo de la *racionalidad* tiene que hacerse visible también en una regulación regida por principios de lógica interna. Así, no tiene sentido, y es contrario a Derecho, de acuerdo con recientes pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia (Sentencias de 28 de mayo de 1992) —Madrid— y de 4 de noviembre de 1993 —Cataluña, exigir el *recargo de apremio* por el mero hecho de haber transcurrido el período voluntario de pago sin dictarse providencia de apremio ni notificarse debidamente al sujeto pasivo. La acción de la Administración, muy poco racional, supone un cumplimiento estricto pero poco meditado de una norma, el artículo 128 de la LGT, que por su escasa racionalidad, reclama una inmediata reforma en la línea marcada por las aludidas sentencias.

Y de igual manera, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades tiene que admitirse el «*ajuste bilateral*», esto es, que lo que es mayor ingreso para una de las partes es mayor gasto para la otra.

Por otro lado, la *estanqueidad de la material fiscal* y la independencia como rama del Derecho Tributario, no excusan las constantes fricciones con normas de distinta naturaleza, civiles (caso de la regulación de la tributación conjunta en el IRPF), mercantiles o contables (vid. la discordancia entre los mandatos de estas normas y los que establece el Impuesto sobre Sociedades).

Por último, no debe utilizarse el art. 107.4 y la Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para mantener los procedimientos tributarios al margen de los indudables avances que esta norma ha supuesto en el ámbito de las relaciones de los ciudadanos con la Administración (derecho a la información del estado de tramitación de procedimientos en los que se está interesado, motivación necesaria para todos los actos limitativos de derechos subjetivos, etc.). En consecuencia, postulamos la extensión a la materia tributaria de los avances contenidos en la Ley 30/1992.

b) *Estabilidad y planificación del sistema fiscal*. Unas normas estables pensadas para ser aplicadas durante un largo período de tiempo, no sujetas a vaivenes constantes, integran un ordenamiento más fácil de conocer, y, por ende, de respetar. Tras varias reformas de «perfil bajo», meros parches al fin y al cabo ante la magnitud de los problemas que plantea hoy nuestro sistema fiscal, urge planear una reforma en profundidad del número de tributos exigibles y la función que les corresponde desempeñar.

La inestabilidad característica de nuestro sistema fiscal se manifiesta, incluso, en la escasa duración temporal que tienen los impresos a utilizar en las declaraciones y comunicaciones con Hacienda, modificados en numerosas ocasiones sin que el impuesto al que se refieren haya experimentado alteración alguna.

ESTUDIOS

C) *Reivindicación del empresario como motor de la sociedad y la economía*

En un momento histórico en el cual se tienden a subrayar las ventajas que para la marcha y recuperación de la economía tiene una disminución de la presión fiscal y de la intervención estatal parece consecuente resaltar el papel que asume, como de hecho ha sucedido siempre, el empresario, auténtico motor de la economía y, por extensión, de la sociedad, en los sistemas de economía de mercado. La Hacienda Pública ha de modificar su visión del empresario como mero destinatario de sus tributos, exigidos al amparo de la función de redistribución de rentas, labor susceptible de realizarse de muy variadas formas y con distintas gradaciones. El empresario es, sin lugar a dudas, fuente de creación de empleo y de generación de rentas, y una fiscalidad ponderada sobre su actividad económica revertirá, desde luego, en una mejora general de la situación económica del país.

D) *Adaptación de las normas fiscales a la realidad.* *La reforma del derecho sancionador*

a) *Adaptación de las normas tributarias al efecto inflacionario.* De la misma manera que desde la doctrina del Tribunal Constitucional se ha proclamado la negativa a dejar que la defensa de la seguridad jurídica del contribuyente desemboque en la congelación del sistema tributario impidiendo que éste se adapte a la realidad, debe exigirse que esa adaptación a la realidad sea constante y completa en todas direcciones. Para cumplir ese postulado todas las cuantías recogidas en las leyes tributarias deben someterse a una indicación periódica en función del aumento de la inflación. De lo contrario *el fenómeno inflacionista actúa como un impuesto adicional que sólo favorece a la Hacienda Pública en la medida en que, por ejemplo, permite aplicar iguales tipos de gravamen sobre bases desvalorizadas, o, a la inversa, al deducirse cuantías no actualizadas cada año se rebaja una cantidad igual a la del año precedente, igualdad sostenida sólo en términos monetarios que no en términos reales.*

b) *Adaptación a la realidad del derecho sancionador tributario.* El conjunto de normas que, formando un bloque, aparecen, hoy en día, como más distantes de la realidad es, muy posiblemente, las que configuran el Derecho Penal Tributario. Parece ser que nos hallamos a las puertas de una reforma en profundidad tanto de las normas contenidas en la Ley General Tributaria como en el Código Penal. A nuestro juicio, las líneas básicas de la reforma, si se quiere hacer de ésta un instrumento válido, eficaz y legítimo para luchar contra el fraude fiscal, deben ser las siguientes:

1. *Infracciones Administrativas*

La regulación de las infracciones o sanciones tributarias de carácter administrativo ha de someterse a un detallado proceso de revisión a la luz de las siguientes consideraciones:

- Conseguir un paralelismo claro en los conceptos y definiciones con el Código Penal como forma de reafirmar la *vigencia del principio de culpabilidad*.
- Listado de *causas de exención de la responsabilidad, incluyendo el error*.
- *Tipificación completa de los supuestos de infracciones simples*, ya sea en la propia Ley General Tributaria o, para los casos particulares de cada tributo, en las leyes tributa-

rias especiales. Así se superarán las dudas acerca del cumplimiento del principio del injusto típico.

- Establecer la necesaria *distinción dentro de las infracciones graves entre aquellas que resultan de una ocultación de datos o bases a Hacienda, de aquellas otras que son liquidadas por la propia Administración* (luego no hay desconocimiento) pero no son cumplidas por el sujeto pasivo mediante el correspondiente ingreso. En este segundo caso lo lógico es exigir únicamente el recargo de apremio.

- Contemplación del ingreso espontáneo fuera de plazo con la suficiente flexibilidad como para *incentivar regularizaciones voluntarias*. En esta línea propugnamos la conversión del polémico recargo único de aplicación automática del art. 61.2 de la en una sanción de escasa cuantía pero sujeta a las garantías propias de todo procedimiento sancionador. De esta manera se podría calibrar cuál es la causa del retraso en el pago y la incidencia en el mismo de actitudes dolosas, culposas o meramente negligentes.

- *Adaptación de las normas tributarias en materia de infracciones y sanciones a los principios y reglas que la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y el Real Decreto 1398/1993, en materia de procedimiento de la potestad sancionadora, establecen para el común de normas de carácter administrativo*. Habida cuenta del carácter de normas supletorias que las citadas normas tienen respecto de las normas de naturaleza tributaria es lógico reclamar la aplicación del principio de proporcionalidad, la erradicación absoluta del «ne bis in idem», la separación entre instrucción y sanción, y el principio de no ejecutividad de las sanciones en tanto no se agote la vía administrativa, ejecutividad que debe quedar en suspenso de forma automática con la presentación de aval o garantía suficiente hasta la conclusión de la revisión, en su caso, jurisdiccional.

- *Reducción de la sanción, sin los límites actuales, cuando el contribuyente inspeccionado acepta la propuesta de liquidación* que presenta la Inspección de los Tributos.

- *Reducción de los importes de las sanciones*. Se trata de pasar de los límites actuales del 50% a 300% a otros más moderados, en la línea imperante en los países de nuestro entorno, y que permitan asumir su pago por los sujetos infractores sin hipotecar su riqueza presente y futura.

- *Modificación de los criterios graduadores de las sanciones*, de forma que se reflejen las diferencias entre quien construye un complicado entramado para defraudar y quien infringe por causas menos ofensivas a la Hacienda Pública. Los criterios de graduación de las sanciones, por su indudable trascendencia deben, en cualquier caso, hallarse *recogidos en una norma de rango legal*, la LGT, y no en el actual Real Decreto 2631/1985.

2. Delitos contra la Hacienda Pública

Ante la oportunidad histórica de reconducir la política punitiva de carácter penal respecto del denominado delito fiscal parece preciso efectuar una serie de manifestaciones de orden más bien dogmático, en una oferta de alternativas genéricas, antes que entrar a plantear reformas de detalle de la situación actual que sólo conducirían a dejarlo todo casi como estaba. Por ello, sin ánimo de realizar un estudio exhaustivo sobre la materia, resulta aconsejable, sin

ESTUDIOS

embargo, formular el conjunto de *ideas básicas sobre las que puede edificarse la regulación que el legislador penal va a hacer de las infracciones tributarias que alcanzan la categoría de delitos*. Para una más clara exposición de estas ideas abordaremos las propuestas bajo una doble perspectiva, el orden sustancial y el orden procesal.

a) *Reformas de fondo*

Es necesario primar el *principio de intervención mínima del Derecho Penal en el castigo y persecución de la infracción de deberes de carácter administrativo como son los deberes tributarios*. En este sentido, se insta la inversión de la tendencia seguida hasta este momento, consistente en proteger a ultranza, de forma desmedida, la eficacia recaudatoria como bien jurídico protegido.

Consecuencia de lo anterior es que la delimitación de las conductas consideradas delictivas debe hacerse atendiendo, de forma principal, a la forma de cometer la infracción. *A un lado deben quedar las simples omisiones de deberes administrativos, los meros incumplimientos de normas fiscales, que revelan en el infractor una actitud pasiva, de simple omisión, de automarginación y apartamiento del fenómeno tributario*, sin que con su forma de comportarse obstaculice un fácil conocimiento del estado real de sus obligaciones fiscales por parte de la inspección, cuerpo de funcionarios que por su alta preparación técnica y por el poderoso respaldo material y legal que reciben se encuentran capacitados para detectar esa clase de situaciones. Solamente, en los casos en los que el resultado de la actuación omisiva se manifieste en deudas tributarias impagadas de cuantías realmente extraordinarias se entiende que el daño social que puede provocar este tipo de hechos merece un castigo penal.

En cambio, *quien acude a complicados mecanismos elusorios que revelan operaciones defraudatorias concienzudamente planeadas, que gozan, a veces, de una apariencia legal incluso, hace gala de una capacidad defraudatoria especialmente peligrosa y, por ello mismo, merecedora de una sanción penal*.

Es menester detenerse a pensar qué valor debe adjudicarse a las regularizaciones voluntarias de las obligaciones de tipo fiscal en función de cuándo tengan éstas lugar, antes o, durante o después, de una actuación inspectora o de tipo penal.

Cuando el sujeto pasivo procede a regularizar su situación fiscal de forma voluntaria en ausencia de actuaciones de la inspección de tributos o de procedimiento penal alguno ya no puede existir cuota defraudada y, por consiguiente, no puede cumplirse el tipo penal. La ausencia de antijuridicidad debe extenderse no sólo al campo de la pena sino también al de la culpa, configurándose, quizás, como excusa absolutoria, con el efecto lógico de que sujetos distintos del defraudador (cómplices, etc.), responsables de actuaciones conexas con el impago de la deuda tributaria (falsedades documentales) no queden incurso en responsabilidad penal una vez que el posible delito fiscal ha devenido inviable. Pese a no tratarse de delitos contra la Hacienda Pública, la ordinaria vinculación entre ambos los hace acreedores de la exención de responsabilidad pensada inicialmente para el delito fiscal.

En línea con esta propuesta, si la regularización tiene lugar a presencia de actuaciones inspectoras, o iniciado el proceso penal, debe prevalecer la consideración de que se está pro-

cediendo, de forma objetiva, dejando al margen cualquier valoración subjetiva o moralizante, a una reparación del daño causado. Urge aplicar, por tanto, en la esfera de esta clase de delitos, el efecto atenuante, tan extendido, sobre todo en los delitos contra el patrimonio, que hay que adjudicar a la conducta reparatoria.

b) Reformas procesales

Es sabido que el procedimiento administrativo al que es sometido un contribuyente por parte de la inspección de los tributos se caracteriza por un grado de garantías y derechos inferior al del proceso penal. Estas circunstancias se han puesto de relieve a lo largo de este trabajo y se ha reclamado su rápida subsanación. Ahora queremos llamar la atención sobre el riesgo existente en la actualidad de que los vicios del procedimiento administrativo puedan llegar a penetrar en el proceso penal. *Deben ponerse los medios precisos para que el contribuyente goce de la asistencia de un asesor fiscal durante el procedimiento inspector habida cuenta de que, desgraciadamente, hoy en día, el proceso criminal, huérfano de la intervención de peritos independientes, no es otra cosa que una simple convalidación del proceso administrativo previo en que sus armas de defensa han sido mas bien escasas.*

Además, debe insistirse en la manifestación ya efectuada por el propio Tribunal Constitucional (Sentencia 76/1990, FJ.8) en el sentido de que *las actas de inspección contienen sólo la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una «noticia criminis» que provoca la apertura del proceso penal*, y, ya dentro de éste, en la fase de juicio oral, actuarán como prueba libremente apreciada por el juez penal. Ese valor de denuncia, entendemos, debe primar sobre su calidad de prueba, dado que el acta de la inspección de los tributos procede de un procedimiento administrativo exento de la suficiente imparcialidad.

Restan muchos otros aspectos para comentar, mas, entre aquéllos que urge afrontar con mayor prontitud, destacamos los siguientes:

- *Mejor diferenciación entre delitos de defraudación, del fraude de subvenciones y de los fraudes contra la Seguridad Social.*
- *Pronta clarificación de los auténticos efectos en materia de responsabilidad penal de las Disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991.* No puede consentirse que persista el clima de duda e inseguridad jurídica generado por las contradicciones, aún recientes, entre sentencias de distintos tribunales, condenando unas, absolviendo otras. La solución pasa por recoger en la forma del Código Penal la *validez de la regularización fiscal realizada al amparo de la mencionada ley.*
- *Inclusión dentro del delito fiscal del supuesto de retenciones no ingresadas para diferenciarlo de la apropiación indebida.*

3. Fraude a la ley tributaria

Es preciso, en cumplimiento del mandato establecido en la propia Ley General Tributaria (art. 24), dictar, sin mayor dilación, un procedimiento especial para desarrollar los expedientes de fraude de ley. La derogación del Real Decreto 1919/1979 por el Real Decreto 803/1993 ha dejado el artículo 24 de la LGT sin cauce normativo para su puesta en práctica. No puede

ESTUDIOS

permitirse que la Administración, mediante una perversa simplificación, reconduzca los supuestos de fraude de ley a los procedimientos ordinarios de inspección donde se aplica, con prepotencia y sin limitaciones, el principio de calificación.

1.2. Aumento y revisión del sistema de garantías jurídicas del contribuyente

Esta meta es susceptible de alcanzarse mediante la consecución de unos objetivos previos de especial importancia:

A) *Situación en plano de igualdad de administración y administrado*

La doctrina del Tribunal Constitucional, plasmada en las Sentencias 76/1990 y 206/1993, a nuestro juicio radicalmente erróneas, ha supuesto un indudable apoyo a las tesis que sitúan a la Administración en una posición de superioridad de derecho respecto del administrado. Al estar en desacuerdo con semejante conclusión proponemos las siguientes reformas:

1. *Inclusión en la Ley General Tributaria de un estatuto del contribuyente» y un «estatuto del funcionario», a modo de recopilación de los derechos y obligaciones de funcionarios de la Administración y de administrados. Derechos y obligaciones que deben reflejar una situación de paridad, en la línea apuntada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de marzo de 1990.*

2. *Reforma del Reglamento de la Inspección de los Tributos y del Reglamento General de Recaudación en todos aquellos aspectos que supongan de hecho una derogación de esta situación de igualdad básica entre los sujetos que se encuentran en los dos polos de la relación tributaria. El sistema inquisitivo que se sigue en los procedimientos inspectores debe modularse, desde el punto de vista legal, pues sólo encuentra completa justificación en los supuestos en los cuales se aprecian indicios de irregularidad (ausencia de datos o declaraciones, falta de colaboración por parte del administrado, etc.).*

3. *Refuerzo de las garantías a la intimidad personal y familiar del contribuyente en relación con las obligaciones de información que imponen las normas tributarias y la actuación privilegiada de la Administración. El contribuyente tiene derecho a conocer con antelación a cualquier actuación administrativa qué actos o hechos de su vida íntima personal y familiar tienen «trascendencia tributaria», y la delimitación de ese concepto jurídico indeterminado no ha de dejarse en manos de la Administración sino que debe venir acotado en las leyes. Y, desde luego, pertenece al núcleo básico de su intimidad el destino que da a sus rentas, aspecto que, en cualquier caso, debe quedar protegido de todo procedimiento investigador. De igual manera es preciso resucitar el secreto bancario a través de un conjunto de cautelas, sujetas, en todo momento, a control jurisdiccional previo, que debe cumplir la Administración tributaria antes de acceder a los datos económicos de los sujetos.*

4. *Establecimiento de un mismo importe para los intereses moratorios cuando el sujeto acreedor es el particular y cuando lo es la Hacienda Pública, y, además, igualar, sobre todo en materia de devoluciones, las previsiones en relación al inicio del cómputo de los plazos, eliminando la diversidad vigente que sólo favorece a la Administración (Cfr. art. 45 de la Ley General Presupuestaria y art. 100 de la Ley del IRPF).*

B) Retorno a la seguridad jurídica

La *necesidad de tener certeza en relación al derecho aplicable* es, desde luego, un derecho constitucionalmente recogido (art. 9) y al que, en realidad, se pueden reconducir buena parte de las reclamaciones y propuestas que en este documento se recogen. Es, desde luego, un principio capital de la sociedad democrática que los poderes públicos deben respetar en todo momento. En aras de su fortalecimiento proponemos las siguientes medidas:

1. *Proscripción del uso de las presunciones en la configuración de los hechos imposables y la determinación de las bases imposables.* A través de las mismas se instituyen auténticas «verdades absolutas», no probadas, y, en algunos casos, de imposible prueba en contrario. El veto a las presunciones debe empezar por:

Primero, depurar numerosos preceptos de las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Cfr. arts. 7, 34 y 36) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Cfr. arts. 4 y 27);

Segundo, impedir que en base a la infracción de una presunción se pueda cometer una acción antijurídica penada;

Tercero, abrogación de la antigua Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, hoy integrada en el art. 14.7 del vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993);

Cuarto, desterrar todas las presunciones «iuris et de iure» permitiendo, en todo caso, la aportación de prueba en contrario.

2. *Exigencia de una mayor competencia técnica en el dictado de las normas jurídicas tributarias.* Difícilmente se puede exigir la perfecta aplicación si éstas son ambiguas, incomprensibles o incorrectas desde el punto de vista técnico. Las continuas remisiones de un artículo a otro de la misma norma, o de otra distinta, son un claro exponente de incapacidad para exponer con claridad lo que se quiere ordenar en la ley. Las nuevas leyes del IVA, Renta, o de los Impuestos Especiales están plagadas de ejemplos.

3. *Necesidad de una normativa clara y menos abundante, que permita su conocimiento y comprensión por parte de su destinatario, la ciudadanía.* En la situación actual la inmensa mayoría de los contribuyentes requieren de asesoramiento técnico para cumplimentar sus obligaciones fiscales, lo cual genera, en muchos casos, gastos adicionales a la deuda tributaria en sí misma considerada, o sea, *presión fiscal indirecta*.

4. *Estricto cumplimiento del principio de jerarquía normativa y freno a la producción reglamentaria.* No es un fenómeno nuevo que mediante normas emanadas de la Administración (Reales Decretos, Ordenes, incluso Resoluciones o Circulares) se proceda, de hecho, a innovar el Ordenamiento. Esta práctica tiene que erradicarse de una vez por todas porque donde la Ley guarda silencio el reglamento no tiene nada que decir.

5. *Extensión a los diversos niveles administrativos del Estado de las mismas normas relativas a la aplicación de los tributos.* La autonomía de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales no tiene por qué resentirse por el hecho de que las normas en materia de gestión de los tributos en general sean las mismas que las del Estado. Las peculiarida-

ESTUDIOS

des de cada nivel de Administración se harán patentes, en su caso, en la regulación de los aspectos sustantivos del tributo y pueden dar lugar a una presión fiscal diversa según la localización del hecho realizado o del sujeto pasivo que deba pagar la deuda, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional.

6. Exactitud en la determinación de las vigencias de las normas tributarias. Esta regla debe cumplirse, esencialmente, de dos maneras: primero, *eliminando la práctica de tributos retroactivos* (caso de los gravámenes complementarios en la tasa sobre el juego, alteraciones retroactivas de la tarifa en el IRPF), claramente lesivos de la confianza del ciudadano en el sistema jurídico; y, segundo, *elaborando una tabla de vigencias* que permita saber qué normas están, parcial o totalmente, vigentes, cuando se dictan normas nuevas, tal y como se ordena en el art. 16 LGT, pero no se cumple, por citar solo un caso, en la actual reglamentación de los Impuestos Especiales (Real Decreto 258/1993).

7. *Las respuestas de la Administración a las consultas de los administrados deben tener carácter vinculante*, tal y como sucede en algún territorio autonómico en el que se aplica un régimen especial de financiación. Se trata, sencillamente, de que la Administración mantenga una opinión firme, tan firme como debe ser el seguimiento que al administrado corresponde hacer de sus instrucciones. Igualmente debe aplicarse, en los casos en que sea posible, la regla del silencio administrativo positivo.

8. *Las comunicaciones de la Administración a los ciudadanos deben realizarse siempre procurando informarles de la mejor y más clara forma posible*. Un caso a menudo denunciado, ahora ya desde el propio Tribunal Supremo a juzgar por su Sentencia de 28 de junio de 1993, y especialmente grave, es el de las liquidaciones paralelas. Como ha hecho saber el citado Tribunal, es nula la simple hoja mecanizada en la que se contiene la «liquidación paralela provisional» por vulnerar el derecho de los ciudadanos a conocer los hechos y elementos adicionales que motivan dicha liquidación, produciendo «una evidente indefensión del ciudadano».

9. *Clarificación de los efectos de las sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de las leyes*. El Tribunal Constitucional adopta, desde el punto de vista institucional, el papel de máximo garante de la aplicación e interpretación de los principios constitucionales al sistema fiscal corrigiendo las desviaciones inconstitucionales de éste y, con criterio muchas veces discutible, otorgando la interpretación constitucional de los preceptos legales más polémicos en aras de evitar su expulsión del ordenamiento. No se trata aquí de poner al descubierto nuestras discrepancias con la doctrina constitucional, expuestas en capítulos precedentes, sino que lo que ahora demandamos del Tribunal es una clarificación de los efectos jurídicos de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad. Si una norma es declarada inconstitucional, entendemos que, en principio, ello implica que no existe ni ha existido nunca dentro del ordenamiento constitucional (eficacia ex tunc), y los posibles efectos y consecuencias que su pervivencia en el mismo han podido causar deben remediarse. Si el Tribunal es partidario de esta opción debe quedar muy claro en sus pronunciamientos. Los ciudadanos tienen derecho a saber cuáles son sus derechos en orden a obtener la devolución de tributos pagados en cumplimiento de normas luego declaradas contrarias a la Constitución. Y si la postura del Tribunal es otra, por más criticable que ello resulte, debe, de todas formas, dejarlo patente. Jeroglíficos como el planteado en el último Fundamento Jurídico de la Sentencia 45/1989, declarativa de la inconstitucionalidad del régimen fiscal de la familia en el IRPF de 1978, no deben volver a repetirse.

10. *Promulgación de una ley en materia de valoraciones.* El criterio hoy imperante no enmascara otra cosa que proteger siempre los intereses de la Administración propugnando el valor más alto a costa de todo tipo de contradicciones que intentan justificarse, en algunos casos, con referencias al principio de estanqueidad tributaria. La falta de política en materia de valoraciones por parte de la Hacienda Pública dura ya demasiado tiempo y no parece tener un horizonte definido. Entretanto, la inseguridad jurídica tiene resultados materiales muy claros: comprobaciones de valores, inspecciones, recursos, etc., sobre todo en el ámbito de toda la imposición directa y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

A nuestro juicio, la política de valoraciones tiene que partir de dos reglas generales:

- a) el valor adjudicado o aceptado por la Administración para un tributo debe respetarse en los restantes tributos.
- b) el valor de un bien debe adjudicarse en función de la utilidad de ese bien. No es lo mismo un inmueble utilizado como vivienda familiar que como fuente de plusvalías o como medio de inversión.

C) Robustecimiento del derecho a la defensa del contribuyente

El fortalecimiento de los instrumentos con los que cuenta la Administración para hacer cumplir las obligaciones fiscales no corre paralelo con la reafirmación de los cauces para recurrir y medios de defensa de los administrados. Tales posibilidades de réplica son inferiores, insuficientes, ineficaces o no existentes. En base a estos datos es preciso propugnar.

1. Replanteamiento de la función revisora de la vía económico-administrativa

Si bien es cierto que los tribunales económico-administrativos han servido para rectificar determinados actos administrativos dictados por los márgenes de la Hacienda Pública, no es menos cierto que este tipo de situaciones es francamente minoritaria frente a resoluciones confirmatorias de los actos impugnados. Al fin y al cabo, los tribunales económico-administrativos no dejan de ser órganos administrativos que forman parte de la Hacienda Pública, siendo dudoso que la separación que existe entre quien dicta el acto y quien enjuicia su validez sea lo suficientemente amplia como para poder negarse taxativamente que la Administración es a la vez juez y parte.

En el plano de los resultados, reclamar a través de la vía económico-administrativa implica más gastos, más tiempo perdido y pocas probabilidades de obtener una resolución favorable, sobre todo si se discuten cuestiones de derecho. En consecuencia, pensamos, esta vía debería configurarse como meramente opcional, como también lo es hoy la interposición de recurso de reposición ante el órgano del que procede el acto impugnado. O, siempre en su defecto, debe procederse a acortar los plazos fijados para resolver.

2. Acabar con el trato discriminatorio en materia de recursos de los actos de la Administración local

Desde el año 1985 los actos dictados por las Haciendas Municipales sólo son susceptibles de recurrirse en reposición antes de acudir a los Tribunales Contencioso-Admi-

ESTUDIOS

nistrativos dado que se suprimió su acceso a la vía económico-administrativa. Esta circunstancia conlleva un encarecimiento del acceso a la justicia que disuade, a menudo, al recurrente de continuar adelante con sus pretensiones. Una medida tendente a paliar esta situación, que tan difícilmente resulta compatible con el estricto respeto y promoción del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, puede ser el establecimiento de órganos intermedios de carácter revisor como el Consell Tributari Municipal de la ciudad de Barcelona, siempre con participación sustantiva de profesionales y personalidades independientes. El recurso, siempre opcional, a este tipo de órganos beneficia a todas las partes implicadas en la medida en que, para el contribuyente que recurre significa menores gastos, para el Ayuntamiento un mayor prestigio al dotar un órgano independiente e imparcial de alta cualificación técnica, y para el Orden Contencioso-Administrativo una disminución de la litigiosidad.

3. *Reflexionar acerca de la conveniencia de implantar un nuevo orden jurisdiccional encargado exclusivamente de asuntos tributarios*

El alud constante de asuntos de carácter tributario que se amontonan en las salas de los tribunales de lo contencioso-administrativo ha propagado la idea entre una parte de los titulares de los órganos juzgadores de la conveniencia de crear un orden jurisdiccional nuevo y especializado cuyo objetivo único fuera solventar esa clase de litigios y descongestionar las salas de lo contencioso. En todo caso, deben aumentarse las dotaciones materiales de los Tribunales Superiores de Justicia y proceder a crear los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.

Debe trabajarse, además, en la dirección apuntada en el artículo 107.2 de la Ley 30/1992 de establecer un sistema de arbitraje administrativo ante las divergencias que se susciten entre Administración y contribuyente.

4. *Erradicación total de la regla «solve et repete» (paga primero y recurre después)*

La ejecución de los actos administrativos recurridos pero avalados suficientemente debe mantenerse suspendida en tanto no se concluya la revisión, en su caso, jurisdiccional. Cualquier obstáculo irrazonable del ejercicio del derecho a la defensa (y de la presunción de inocencia, si se trata de un acto administrativo sancionatorio), como puede ser el someterlo «de facto» al previo pago de las cantidades controvertidas, está constitucionalmente proscrito. Como ha dicho el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección Primera. Auto de 26 de julio de 1993), «en particular, las disposiciones reglamentarias sobre recaudación han de interpretarse de forma que no acarreen inevitablemente la ejecución de los avales prestados en vía administrativa, haciendo ilusorias las decisiones jurisdiccionales sobre suspensiones, suponiendo una alteración de los plazos procesales para la resolución de las propias peticiones de suspensión (incluso respecto de eventuales disfunciones en el cumplimiento de tales plazos), o restringiendo la posibilidad misma de impugnación, ante el riesgo (o en muchos casos, probabilidad cierta) de que ante las inevitables demoras de la resolución de suspensiones, se incurra en apremio».

1.3. Reestructuración de la presión fiscal. Incremento del peso de los impuestos directos en detrimento de los indirectos

Un simple vistazo hacia la evolución seguida por los sistemas tributarios de los países de nuestro entorno deja la sensación de que el sistema fiscal español se encuentra pendiente de una profunda reforma. De hecho apenas parece ultimada la reforma de 1978 *se hace patente la necesidad de emprender una nueva y de amplio calado que modifique la presión fiscal actual tanto en la faceta cuantitativa como cualitativa*. Los ejes alrededor de los cuales tiene que moverse tan difícil tarea son los siguientes:

A) *Primar la imposición indirecta sobre la directa. Esfuerzo fiscal versus presión fiscal*

El peso de los gravámenes sobre la renta de las personas físicas y jurídicas ha descendido en los últimos años en la mayoría de países de nuestro entorno (Francia, Alemania, Austria, Bélgica, Luxemburgo) en tanto que tendía a crecer la imposición sobre el consumo (Dinamarca, Alemania, Grecia, Portugal). Este dato, tomado con las debidas cautelas y obviando explicaciones particularizadas para cada caso, revela con nitidez una tendencia, objeto de profundos análisis por los economistas, a ir desplazando o, mejor dicho, *repartiendo de forma más equilibrada el peso de la presión fiscal entre los impuestos sobre la renta y los impuestos que gravan el consumo*.

También conviene destacar cómo los ratios de presión fiscal han ido descendiendo en los últimos años (Alemania, Austria, Bélgica, Francia, Irlanda, Noruega, Reino Unido, Suiza), sobre todo cuando se ha alcanzado una cifra determinada (a partir de unos 38 puntos aproximadamente).

España ha incrementado su presión fiscal en muy pocos años de forma muy notable. La situación actual indica que esa línea ascendente ha de frenarse para empezar un suave descenso acompañado de una recomposición de la presión fiscal en la que la recaudación obtenida a partir de los impuestos indirectos adquiera mayor relevancia y permita rebajar la tarifa del IRPF y reformar el Impuesto sobre Sociedades. *El descenso de la presión fiscal sobre las empresas coadyuvará a la reanimación económica y ayudará a aliviar el problema del desempleo y, por añadidura, revertirá de nuevo en el Tesoro gracias al crecimiento de las recaudaciones por tributos sobre el gasto al haber más dinero en circulación, y sin que ello implique, forzosamente, un recrudecimiento de las tensiones inflacionistas*.

Se ha de reconocer que manejar con soltura la cifra relativa a nuestro nivel de presión fiscal respecto del de otros países europeos más avanzados puede inducir a engaño. Es preferible acudir a otro concepto, el *esfuerzo fiscal*, habida cuenta que refleja de forma más clara la proporción que hay entre la renta per cápita de cada país y los tributos que se pagan. Así, dado el nivel de renta per cápita en España, dada una menor presión fiscal que la media comunitaria, el esfuerzo que hay que realizar para pagar los impuestos es sensiblemente mayor.

B) *Descenso del nivel de gasto público y aumento del ahorro público y privado*

Toda reforma fiscal está llamada a fracasar si no se ve correspondida por un replanteamiento de la política de gasto. La tremenda deuda de las Administraciones Públicas ha abierto una gigantesca brecha entre los ingresos y los gastos. Las grandes tareas que España tenía

ESTUDIOS

pendientes para acercarnos al nivel de nuestros vecinos europeos, pero también el despilfarrero y el descontrol del gasto, se encuentran en la raíz del abultado déficit que persigue a nuestra Hacienda Pública. La reforma fiscal que aquí se propugna, encaminada a la racionalización del sistema tributario pero también al descenso de los ingresos obtenidos por esa vía sólo es posible ante un *cambio de política de gasto acorde con los momentos de zozobra y reencauzamiento del Estado del Bienestar*.

A un menor gasto responderá un mayor ahorro. En relación a mecanismos dirigidos al fomento del ahorro nuestro sistema fiscal se muestra especialmente deficitario. De cara al futuro proponemos la adopción de medidas basadas en las siguientes premisas:

a) *Neutralidad en la tributación del ahorro.* El IRPF hoy vigente ha acentuado el trato discriminatorio en atención a la categorización de los activos. Ello obedece, en ocasiones, a razones de índole social que priman determinadas opciones (inversión en vivienda habitual) sobre otras (inversión en segunda vivienda). Por otro lado, cuando el rendimiento se considera renta del capital coexisten altos niveles de retención con férreas obligaciones de información, pero cuando es incremento patrimonial se permite el diferimiento del impuesto, la corrección de la base con coeficientes, la ausencia de retención, etc. Es evidente la necesidad de acercar la primera clase de rentas a la segunda, nunca al revés.

b) *Incentivar el ahorro frente al consumo.* La endémica escasez de capitales internos puede aliviarse con una serie de medidas fiscales que ayuden a las familias y empresas a ahorrar más. La tardanza injustificable en regular los *Planes de Ahorro Popular* es un hecho que produce justo el efecto contrario al aquí proclamado. Esta es una gran oportunidad de animar a las familias a ahorrar en lugar de gastar pero, si como parece, según las últimas noticias, los rendimientos se someten a retención en origen del 25 % y la rentabilidad no se sitúa a niveles de mercado se puede augurar un fracaso en toda regla.

En todo caso, el remedio más sencillo y eficaz para incentivar el ahorro, en un país como el nuestro donde el capital disminuye anualmente por la acción de la inflación, se encuentra en una *aminoración de la presión fiscal sobre el ahorro* (a través de un descenso en la tarifa aplicable, más una reducción en el tipo de retención de las rentas del capital mobiliario) porque, como se ha repetido hasta la saciedad desde la época de John Stuart Mill, someter a gravamen las rentas del capital es gravar dos veces las rentas ahorradas, primero cuando se obtienen y segundo cuando de su acumulación se obtiene un rendimiento.

c) *Evitar la huida del ahorro interno cuando se fomenta la llegada de capitales externos.* El empeño de que España siga apareciendo ante el inversor foráneo como una suerte de paraíso fiscal a base no ya de altas rentabilidades, que van a la baja, sino de ventajas fiscales, como las que ofrece la Ley del IRPF, lleva aparejado para los inversores residentes, sometidos a un régimen fiscal muy riguroso, un agravio comparativo. En este marco no es extraño que se aprovechen todos los resortes que el Mercado Unico puede ofrecer para colocar capitales españoles donde estén mejor contemplados por las leyes fiscales.

C) La presión fiscal indirecta

Ese entramado tan abundante de normas fiscales que confluye en un sistema complicado y confuso para el contribuyente comporta además de la obligación de satisfacer puntualmen-

te altas deudas tributarias otro tipo de obligaciones, las obligaciones formales, que debe cumplir todo sujeto que se relacione con Hacienda y ya sea respecto de obligaciones propias como ajenas, caso este último en el que se encuentran, por ejemplo, los retenedores. El alto coste que supone para las empresas cumplimentar numerosos y variados impresos y declaraciones en sus correspondientes plazos se denomina presión fiscal indirecta. Ningún resarcimiento se prevé en compensación de estas labores que los administradores desempeñan para la Administración. *O se reimplanta un actualizado «premio de retención» o se permite deducir del correspondiente impuesto sobre la renta el gasto ocasionado por el cumplimiento de las obligaciones formales distintas de las que atañan directamente al sujeto que las cumple.*

Urge eliminar las obligaciones formales innecesarias, es decir, aquéllas que versan sobre datos que la Administración ya posee por haberlos obtenido previamente por distintos cauces.

1.4. Coordinación del poder fiscal de los diversos niveles administrativos y de gobierno

Es preciso, planificar, ya de forma definitiva y satisfactoria para todas las partes implicadas, un sistema fiscal que permita sostener nuestro entramado institucional compuesto por tres niveles de administración y gobierno: estatal, autonómico y local. comunidades Autónomas y Corporaciones Locales han de contar con suficientes recursos para desarrollar la autonomía que para la gestión de sus intereses respectivos reconoce la Constitución. Sin embargo, la constitución de un nuevo nivel administrativo, en el caso de las Comunidades Autónomas, y la asunción de competencias en materias distintas de la mera prestación de servicios, en el caso de los Ayuntamientos, puede desembocar en una necesidad de gasto que el Estado y sus ciudadanos no podrán soportar. De ahí la urgente necesidad de replantear un sistema de ingresos suficiente para cubrir los gastos que legítimamente corresponde asumir a cada parte, pero no un sistema de ingresos sustentado en altos impuestos y deuda galopante que estimule una situación de desorden institucional, dispersión competencial y duplicación administrativa. En cualquier caso, es deseable una *verdadera corresponsabilidad fiscal de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales con el Estado, de forma que el ciudadano pueda identificar quien es el sujeto acreedor de sus impuestos y en qué gasta el producto de los mismos*, ejerciendo a través de las urnas el correspondiente control político sobre sus aciertos y errores.

La coordinación fiscal, siempre necesaria cuando sobre una misma fuente de riqueza recaen diversos tributos, resulta imprescindible cuando esos tributos son el producto del ejercicio del poder tributario de diversos niveles administrativos.

2. REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO IMPUESTO POR IMPUESTO

Señaladas las pautas generales por las que tiene que discurrir la reforma del sistema tributario en su conjunto ha llegado el momento de señalar las modificaciones que afectan de forma particular a cada impuesto.

Obviamos de este análisis, en primer lugar, los tributos distintos de los impuestos dado su escaso peso en la fiscalidad que soportan los ciudadanos en general y las empresas en par-

ESTUDIOS

ricular; y, en segundo lugar, determinadas parcelas (vg. la tributación de la familia) o materias (los impuestos propios de las Comunidades Autónomas) que no atañen de manera directa a la problemática fiscal de la empresa o escapan a los propósitos de un trabajo de estas características.

2.1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

El IRPF como principal tributo de nuestro sistema fiscal ofrece un amplísimo abanico de cuestiones a debatir. Muchas de ellas fueron puestas de relieve en el Capítulo 3.º al exponer y criticar las deficiencias e injusticias que presenta. Dada la imposibilidad de resolver de forma particularizada todas y cada una de aquellas cuestiones, y otras que pudieran presentarse, lo cual significaría en la práctica redactar una nueva ley del impuesto, hemos optado por seleccionar los bloques de materias que con mayor urgencia deben ser objeto de revisión.

A) *Disminución de la presión fiscal del impuesto mediante reducción de la tarifa, ampliación de la base imponible y modificaciones en las deducciones*

Parece una opinión unánime la imposibilidad de mantener por más tiempo una tributación tan alta en este impuesto por el carácter injusto y desincentivador de la economía productiva, del trabajo, del ahorro en aquellos que tienen los medios para efectuarlo, y alentar, por el contrario, la utilización artificiosa de formas societarias, y, lo que es mucho peor, el fraude y la evasión fiscal. En realidad un descenso significativo en la presión fiscal del impuesto casi resolvería o aminoraría muchos otros problemas que plantea (ej.: deficiencias de la tributación conjunta, ausencia de estímulos para el ahorro, falta de neutralidad en el tratamiento de las diversas clases de renta, etc.), razón por la cual hay que insistir con firmeza en invertir la tendencia hasta ahora predominante.

El descenso puede producirse de varias formas, alternativa o acumulativamente. Pese a las dificultades de evaluar el impacto de las medidas que se van a proponer, pensamos que resulta coherente plantear soluciones similares a las seguidas por los países miembros de la OCDE en los últimos años:

a) *Una fuerte disminución del número de tramos de la escala*, en la actualidad 17, hasta 6 ó 7, lo cual nos situaría en la medida de la mayoría de países de la OCDE en la actualidad.

b) *Reducción del tipo marginal en sus dos extremos*: iniciándose con un tipo más bajo (ahora lo hace con el 20% hasta el primer millón, porcentaje alto dentro de la OCDE) y reduciéndose el máximo a un tipo del 40% o 45% (más cercano a la realidad de los países de la OCDE), por ejemplo (actualmente es el 56 ya que el Gobierno ha incumplido su promesa, legalmente manifestada, de rebajarlo progresivamente). Un tipo marginal máximo de esa clase acortaría distancias con el tipo proporcional del Impuesto sobre Sociedades, evitándose la proliferación de sociedades por motivos fiscales y no empresariales.

c) *Aumentando la base a la que corresponde aplicar el tipo marginal mínimo y máximo*, desacelerando la progresividad del impuesto de modo que no incida en las clases medias más o menos altas sino en economías realmente poderosas. En la actualidad el 56% se aplica a partir de una base liquidable de 9.550.000 ptas., cantidad realmente baja para aplicar una alícuota tan alta.

d) *Actualización de la tarifa y las deducciones a la inflación.* La progresividad «en frío», la no adecuación de las magnitudes monetarias a los efectos de la inflación (un impuesto más, al fin y al cabo), debe proscribirse por la Ley. Supone, de otro modo, un aumento encubierto, año tras año, del impuesto.

Sin embargo, la rebaja en la tarifa tiene que ir acompañada de otras reformas de orden inverso y carácter compensatorio so pena de convertir el IRPF en un impuesto de escasa operatividad. Por esta razón cabe proponer una reflexión acerca de las reducciones y deducciones hoy aplicables y acerca de la ampliación de la base. En consecuencia cabe plantearse:

e) *Ampliación de la base imponible mediante la restricción de exenciones, reducciones en la base y de gastos* a restar al determinar la base imponible, aunque, por el contrario, es aconsejable restaurar entre los gastos deducibles de esta clase de ingresos los intereses de los préstamos invertidos en la adquisición de activos generadores de rentas del capital, con el objeto de coadyuvar a la generación de riqueza y no introducir elementos discriminatorios cuando en otros supuestos (vgr. adquisición de una vivienda destinada a arrendamiento) sí se admite la deducción de intereses por capitales tomados a préstamo.

Es preciso insistir en que la bajada de tipos permite prescindir de un tratamiento favorable para determinado tipo de rentas. El IRPF caminará entonces hacia una mayor neutralidad.

f) *Racionalización de las deducciones.* Urge plantearse, incluso, eliminar algunas de ellas, aunque lo problemático será determinar cuáles. Si bien algunas, especialmente las motivadas por consideraciones de índole estrictamente social, puede resultar cruento altercarlas (las familiares, por enfermedad, las que tienen como punto de referencia a Ceuta y Melilla), otras son más discutibles por su justificación o utilidad (alquileres, seguros, adquisición de bienes de interés cultural, donativos, guarderías). Recuérdese, en este sentido, que sólo la deducción por inversión en vivienda habitual ya aprovecha a tres millones de declarantes y supone un coste fiscal de 140.000 millones de pesetas.

En consecuencia, es exigible, como mínimo, su racionalización al efecto de que sólo se beneficien de ella los sujetos cuya débil capacidad económica les hace verdaderos acreedores de la misma.

Sin embargo, deben mantenerse las correspondientes a inversiones en actividades profesionales o empresariales, con el objeto de mantener una paridad con el Impuesto sobre Sociedades. Y debe preverse como importe a deducir la deuda pagada a título de Impuesto sobre Actividades Económicas mientras este impuesto local siga comportándose como un impuesto sobre los beneficios.

Otras devendrán en innecesarias, tales como las correspondientes a los perceptores de rendimiento del trabajo personal y la de doble imposición de dividendos, como resultado del descenso de tarifa en el primer caso, o de una mejor integración entre IRPF e IS en el segundo.

B) *Comportamiento neutral del impuesto. Evitar discriminaciones injustificadas en el tratamiento de las diversas clases de renta*

En su configuración actual el IRPF favorece la obtención de un determinado tipo de rentas frente a otras distintas quebrando la ansiada neutralidad ya sea en la base o en el tipo o

ESTUDIOS

en otros elementos determinantes para la cuantificación del impuesto. Las reformas que propugnamos deben encaminarse, esencialmente, a:

1. *Evitar discriminaciones en la tributación de las rentas que provienen de un capital acumulado fruto del ahorro.* Como se ha puesto de relieve más arriba es conveniente terminar con la diferencia abismal que separa el trato fiscal dispensado a lo que se conceptúa como renta del capital frente a los incrementos patrimoniales resultantes de los fondos de inversión. Y una oportunidad de oro sería la pendiente regulación de los Planes de Ahorro Popular.

2. *Evitar un trato diferenciado para las actividades empresariales en función de si son realizadas por personas físicas o a través de una figura societaria,* más allá de que ello suponga caer en ámbitos de aplicación de tributos distintos, IRPF e IS, (vid. la Ley 22/1993, cuyas medidas de reactivación económica se extienden únicamente al ámbito del Impuesto sobre Sociedades).

Desde el punto de vista del IRPF, se advierten inconvenientes. Así no existe en el seno de este impuesto un mecanismo para actualizar balances. Si realmente el legislador quiere acercar el empresario persona física al empresario persona jurídica tiene que adoptar algún sistema común a ambos (tablas de amortización, actualizaciones periódicas no gravadas, etc.).

3. *Evitar las discriminaciones en el trato fiscal que se depara a los incrementos de patrimonio en función de si son una prolongación o no de las actividades empresariales o profesionales.* Los incrementos patrimoniales que puedan generarse en el desarrollo de actividades empresariales y profesionales, por elementos patrimoniales afectos, quedan fuera de la posibilidad de acceder al complicado sistema de reducciones por transcurso del tiempo urdido en la Ley. Debe propugnarse su integración en este sistema.

4. *Terminar con la marginación de las actividades profesionales del sistema de estimación objetiva por módulos.*

5. *Evitar que el módulo de número de trabajadores, en los sistemas de estimación objetiva por signos, índices y módulos, tenga un efecto desincentivador del empleo.* Los sistemas de estimación objetiva se sustentan sobre datos que no reflejan, en muchos casos, la base imponible que se aspira a medir, despreciándose otros que resultarían mucho más exactos: compras, ventas, gastos determinados, diferencias de existencias, etc. Los índices actualmente vigentes podrían quedar como supletorios de otros más acordes con la realidad. No sólo se rompe la naturalidad entre las distintas actividades con este proceder sino que se puede dañar gravemente el empleo mientras el número de trabajadores empleados continúe siendo uno de los índices que incrementan la cuantía de la base. La iniciativa adoptada en la Orden de 25 de noviembre de 1993, cuando prevé la aplicación de un coeficiente reductor sobre este módulo, hace patente la urgente necesidad de solucionar esta cuestión.

En cuanto al sistema de estimación objetiva por coeficientes urge dotarlo de algún contenido ventajoso para justificar su existencia, y, en cualquier caso, perfeccionar la lista de gastos deducibles donde se aprecian ausencias tan inexplicables hoy en día como la factura telefónica.

6. *Evitar discriminaciones en función del medio de pago elegido.* La Ley del IRPF ha establecido una regulación de los pagos en especie que esconde como objetivo último su obsta-

culización y encarecimiento. Debe modificarse la actual regulación de los pagos en especie en varios sentidos:

- distinguir con nitidez entre lo que es retribución en especie de un trabajo realizado y lo que son facilidades para realizar el trabajo (transporte, formación, sanidad, vivienda en determinados casos) o recibidas por el mero hecho de estar adscrito a una determinada plantilla (préstamos a intereses más bajos, utilización de instalaciones deportivas o culturales);
- debe variar, reduciéndose, el importe de los ingresos a cuenta que corresponde realizar a la entidad pagadora (y, caso de continuar pronunciándose los tribunales, administrativos y judiciales, de forma contradictoria, sobre a quien corresponde efectuar el ingreso a cuenta será preciso que el legislador diga la última palabra);
- computar como valor de la retribución el que tiene para quien retribuye, que es el que constará, si se trata de una sociedad, a efectos del Impuesto sobre Sociedades;
- permitir aplicar el porcentaje de gastos deducibles de los ingresos (5%) previstos para rendimientos del trabajo personal a las retribuciones en especie;
- en todo caso debe imperar el sentido común y no accionar toda la maquinaria administrativa por pagos de muy escasa cuantía;

7. *permitir la compensación, en un mismo ejercicio, de incrementos y disminuciones regulares (generales en un plazo no superior al año) con los irregulares (cuando el plazo es superior), en aras de preservar el principio de capacidad económica.*

C) Eliminación de las ficciones y restricción de las presunciones en la regulación del IRPF

Ya se ha señalado en el apartado en el que se reivindicaba una mayor seguridad jurídica para los ciudadanos que una de las líneas a seguir para alcanzar este objetivo era restringir la utilización de presunciones en las configuraciones de los hechos imposibles y la determinación de las bases imponibles. Lo cierto es que es el IRPF uno de los impuestos en los que el legislador recurre de forma más frenética a ficciones y presunciones para regular el tributo. Las reformas que respecto a este punto concreto se postulan giran en torno a:

a) *Desaparición de la presunción de que el uso de la vivienda familiar es fuente de rendimientos del capital inmobiliario.* En la mayoría de ordenamientos jurídicos extranjeros esto no es así, y, además, la actitud de nuestro legislador conduce a discriminar la vivienda como bien de uso duradero respecto de otros de análoga naturaleza mejor tratados fiscalmente hablando.

b) *Es preciso completar la regulación vigente en materia de variaciones patrimoniales a fin de que se tengan en cuenta las disminuciones patrimoniales reales a efectos de aplicar los coeficientes reductores.* Para ello lo recomendable sería:

1. En caso de que el valor real en el momento de adquisición y en el de transmisión sea el mismo admitir su depreciación por el mero transcurso del tiempo.
2. Inaplicación de los coeficientes ante supuestos de pérdidas patrimoniales.
3. Reducir los períodos de tiempo que hoy se exigen para alcanzar la exención (10, 15 ó 20 años según el bien que se transmite).

ESTUDIOS

c) *Conversión de las presunciones «iuris et de iure» en presunciones «iuris tantum» cuando versen sobre la existencia de retribuciones y establezcan que las mismas se hicieron por valor de mercado.*

D) **Simplificación y racionalización de la gestión**

El IRPF es un impuesto que exige un alto grado de esfuerzo y tiempo para su adecuada gestión por parte de los órganos de Hacienda y por parte también de los contribuyentes. Al margen de que su simplificación como tributo permita disminuir los costes de su gestión cabe proponer el establecimiento de un «*impuesto mínimo*», como fórmula de evitar el enorme proceso de devoluciones que hay que acometer anualmente, y que podría estar integrada por el importe de las retenciones sobre las rentas del trabajo personal básicamente. Este sistema podría aplicarse a perceptores de rentas del trabajo personal y de otras rentas adicionales de muy escasa cuantía y que ya estuvieran controladas vía retenciones (por ejemplo, sobre el capital) o pagos fraccionados (pequeños profesionales a tiempo parcial). Quedaría, entonces, al albur del sujeto pasivo perceptor de estas rentas presentar las correspondiente autoliquidación para conseguir la devolución que le pudiera corresponder.

En cualquier caso, el sistema de retenciones y también el de pagos fraccionados debe perfeccionarse al máximo. La *oleada de devoluciones* que año tras año realiza Hacienda es una prueba palpable de un cálculo excesivo de las cantidades ingresadas a cuenta durante el ejercicio. El sistema hoy aplicable priva incorrectamente a los ciudadanos de unas cantidades que ni pueden gastar ni pueden invertir puesto que se encuentran «prestadas», sin interés, a la Hacienda Pública, quien las retorna muy tardíamente. En consecuencia, es menester propugnar el descenso del tipo de las retenciones en la medida en que resulte adecuado.

2.2. **El impuesto sobre patrimonio**

Se ha decidido proponer la *supresión de este impuesto* del ordenamiento jurídico tributario en virtud de las siguientes consideraciones:

- *Su escaso nivel recaudatorio.* Su desaparición no ha de suponer un perjuicio de difícil separación para el erario público. Además, aunque se elimina la recaudación también se eliminan los costes de su gestión.
- *Existen suficientes gravámenes que recaen sobre la propiedad,* sobre el patrimonio, ya sea en sentido estático (el impuesto local sobre los bienes inmuebles) o dinámico (gravámenes sobre las transmisiones «mortis causa» e «inter vivos»), y las plusvalías inmobiliarias también se gravan, tanto si se obtienen con esfuerzo (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto local sobre la plusvalía) o sin (Impuesto sobre sucesiones y Donaciones).
- Su comportamiento beligerante al ponerse en conexión con el IRPF y constituir, tras la promulgación de la Ley 19/1991, un «*impuesto mínimo*» cuyo límite teórico es el 70 % de la base total del IRPF. Cuando se supere este límite la Ley del Impuesto determina que se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta un 80 %. Los analistas, empero, han podido demostrar que la implantación de un «impuesto mínimo» en los términos señalados conlleva, en la realidad, la posibilidad real de que el límite del 70 % crezca hasta una canti-

dad igual o superior al 100 % de la renta obtenida, ocasionando *efectos confiscatorios* pros- critos por la Constitución. Además, los efectos de este mecanismo en el IRPF son realmen- te espectaculares: se sitúa el tipo impositivo marginal en el 70% para cualquier renta adicio- nal.

- Supone un *freno al ahorro*, en general, y, de forma particular, *penaliza al empresario persona física* respecto del que desarrolla sus actividades económicas bajo una forma socie- taria. En ningún caso debe castigarse al empresario o profesional gravando con un impuesto patrimonial los bienes que utiliza para el desarrollo de la actividad que le es propia, sus útiles de trabajo, regla de oro que respetan, de una forma u otra, incluso los estados que exigen impuesto sobre el patrimonio.

- *Tampoco resiste un análisis de Derecho Comparado*. Aparte de dejar constancia que un impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas no existe en diversos países de la órbi- ta anglosajona (Estados Unidos, Reino Unido), hay que anotar que, donde sí existe, muy especialmente en Francia, en cuyo Impuesto sobre las Grandes Fortunas parece haberse ins- pirado nuestro legislador, su progresividad es menor. Así, nuestro tipo marginal (2,5%) supe- ra en un 60% el de Francia (1,5%), y, asimismo, el mínimo exento en este país se sitúa en unos 105 millones de pesetas, como se ve, cantidad muy alejada de nuestros 15 millones de pese- tas.

La eliminación del impuesto como recurso tributario no tiene por qué llevar aparejada la supresión de la obligación de declarar el estado patrimonial de cada ciudadano juntamente con la declaración del IRPF, preveyendo en tal caso las oportunas y contundentes sanciones para quien oculte o falsee su situación patrimonial. De este modo, cumpliría la *función de con- trol* que ha caracterizado durante tantos años el Impuesto sobre el Patrimonio, devaluada, par- cialmente, en la actualidad, por efecto de haberse convertido en un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas.

2.3. El impuesto sobre sociedades

1) *Justificación del impuesto*

El papel del impuesto sobre sociedades no ha de fundamentarse en su labor recaudato- ria. Los desarrollos más recientes en la teoría de la Hacienda Pública ofrecen suficiente con- trastación de la traslación del impuesto. La mayor o menor neutralidad del mismo incidirá con toda seguridad sobre la competitividad de las empresas. Esto supone que toda reforma del impuesto debe abordar los efectos económicos que el diseño propuesto provoca y no limi- tarse a los aspectos puramente técnicos, si bien son necesarios. Así, la reforma ha de enfren- tarse a cuestiones como el papel que juega sobre la inversión, los efectos de la inflación, la localización de las empresas, el momento que se elige para la realización de un determinado proyecto, etc.

Dentro de este carácter recomendado de neutralidad, no ha de olvidarse el papel que el impuesto es capaz de desarrollar como instrumento de política económica. Un adecuado planteamiento de los incentivos que se establezcan en el impuesto tanto en relación a la elección de los objetivos o actividades incentivadas como de la elección del momento coyun- tural de su implantación constituye uno de los elementos clave de este planteamiento.

ESTUDIOS

2) *Integración entre IRPF e Impuesto sobre Sociedades*

Este aspecto plantea tres consideraciones principales relacionadas entre sí:

- Determinación del tipo impositivo
- Transparencia fiscal
- Doble imposición de los dividendos

A) *Aproximación entre el tipo marginal máximo del IRPF y el tipo del IS*

El acercamiento ha de producirse mediante la rebaja sustancial del tipo marginal máximo del IRPF que en estos momentos está situado en el 56 %. Así, dado el tipo actual de sociedades, 35 %, se propondría una rebaja del tipo máximo de renta hasta el 40 %. Una diferencia de 5 puntos sería aceptable eliminándose los incentivos actuales a la elusión del impuesto mediante la adopción de la forma societaria y de las complejidades que suscita en la aplicación de la transparencia fiscal obligatoria.

B) *Reforma del sistema de transparencia fiscal obligatoria y reimplantación del sistema de transparencia fiscal voluntaria*

Un reajuste de tipos impositivos de acuerdo con el apartado A) eliminaría los problemas que genera el actual sistema de transparencia obligatoria. Así, la creación de holdings responde en ocasiones a razones de eficacia en la dirección de las empresas, normalmente familiares. Sin embargo, la rigurosidad e interpretación actual del sistema obligatorio de transparencia impide el buen desarrollo de esta forma jurídica de gestión.

Así, debería eliminarse la obligatoriedad del sistema de transparencia o relajar las condiciones de su aplicación permitiendo la salida del mismo a los holdings familiares, rebajando el porcentaje actual del 50 % de participación en el capital social como requisito para la no transparencia.

Al mismo tiempo, la obligatoriedad debería dar paso a la voluntariedad como sistema de eliminación de la doble imposición de los dividendos. En este sentido los límites para acogerse no habrían de ser tan restrictivos como lo eran antes de su desaparición en 1985, donde los recursos propios de las sociedades acogidas a la transparencia voluntaria no podían superar un determinado volumen de recursos propios, cuestión que de implantarse el sistema debería adecuarse para dar cabida a una buena parte de empresas.

C) *Eliminación de la doble imposición de los dividendos*

Cualquier sistema que eliminase la actual doble imposición de los dividendos sería aceptable. Así, entre los sistemas más extendidos en la actualidad dentro de los países de la UE debería escogerse entre:

- a) Deducción parcial de los dividendos pagados sobre la base del Impuesto de Sociedades
- b) Crédito parcial en el IRPF en base al impuesto pagado sobre los beneficios distribuidos
- c) Crédito parcial correspondiente a un porcentaje fijo de los dividendos percibidos («avoir fiscal»)

El sistema aplicable en España se asemeja al c) practicándose una deducción sobre la cuota del IRPF de un porcentaje (10%) de los dividendos percibidos.

En este sentido de optarse por mantener el sistema de atenuación actual debería aumentarse el porcentaje de deducción. Así, una eliminación total de la doble imposición supondría elevar dicho porcentaje entre el 50 y el 55 por ciento.

3) Delimitación de la base imponible

A) Correspondencia entre las normas fiscales y contables

Esto significa que la normativa fiscal no debe añadir nuevas obligaciones formales de tipo registral ni acarrear la llevanza de una doble contabilidad en función de las reglas mercantiles, por una parte, y las fiscales por la otra.

La norma fiscal debería adaptarse a la contable y no al revés. Las diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad deben constituir la excepción debidamente justificada y no la regla general.

B) Corrección de los desajustes derivados de la inflación

La inflación acumulada provoca desajustes contables al intento de ofrecer un fiel reflejo de la situación real de la empresa. Así, distorsiona la propia mecánica de las amortizaciones, la contabilización de los stocks y en general la valoración de los elementos del inmovilizado.

Al mismo tiempo, en un contexto de internacionalización de las economías, las diferencias de inflación no corregidas fiscalmente provocan pérdidas de competitividad que deberían de corregirse. Para ello se propone:

a) Actualización de balances

La última actualización de balances sin carga fiscal permitida en España data de 1983. Desde este año la economía española ha acumulado una inflación media del 118 por ciento y un diferencial de inflación respecto a los países comunitarios del 36,9 por ciento.

Estos datos son los suficientemente concluyentes como para proceder en estos momentos a actualización técnica de balances que aun cuando no sea una medida que pueda sustentarse en el derecho comparado, si que tiene plena justificación dadas las características diferenciales de nuestra situación respecto a los países del entorno competitivo europeo.

b) Aceptación del método LIFO para la valoración de las existencias

El planteamiento es el mismo que en el punto anterior, la inflación distorsiona la valoración de los stocks aumentando el beneficio fiscal de forma artificial.

Por ello el método LIFO ha de autorizarse contemplando como una opción entre otras (FIFO y Coste medio) a elegir por la empresa. En este sentido, podría pensarse en una elección condicionada a su seguimiento durante un período de tiempo determinado.

c) Corrección de los incrementos patrimoniales (ganancias de capital) debidos a la inflación

Los incrementos de patrimonio meramente nominales deberían corregirse. Así, pueden aplicarse distintos sistemas:

ESTUDIOS

- aplicación de coeficientes reductores (indexación)
- aplicación de un sistema similar al actualmente existente en el IRPF

d) *Adaptar la amortización fiscal a la depreciación económica*

La neutralidad del impuesto no está garantizada si la amortización fiscal permitida es inferior a la depreciación económica real de los elementos del activo, incidiendo negativamente sobre la competitividad de la empresa.

Para ello, se proponen las siguientes medidas de reforma:

- revisión periódica de las tablas de amortización cada como máximo tres años
- considerar como gasto deducible la amortización del fondo de comercio
- reducir los períodos de amortización permitidos
- introducir una mayor flexibilidad en la aplicación de los mínimos de amortización para las empresas en dificultades.

C) *Posibilidad de compensación de pérdidas hacia atrás («carry back»)*

La actual legislación sobre las compensaciones de pérdidas en nuestro país es restrictiva no permitiéndose las mismas en el caso de ejercicios anteriores.

El derecho comparado avala la compensación hacia atrás. Así, Alemania, Francia, Irlanda, Holanda y el Reino Unido la permiten. Por tanto sería positivo que la legislación española introdujese esta posibilidad.

4) ***Establecimiento de incentivos fiscales***

Los incentivos fiscales han de ser coyunturales, de naturaleza horizontal y sin las restricciones (límites sobre la cuota) que existen en la actualidad.

Así, en una situación de caída en la actividad económica y con perspectivas de relanzamiento a medio plazo es conveniente un impulso de naturaleza fiscal por la vía de los incentivos fiscales.

- a) Aumento del porcentaje de deducción por inversiones en activos fijos nuevos del 5% al 15% tal y como se fijó en su inicio.
- b) Libertad de amortización. Cabría pensar si se debería limitar a inversiones en I+D y la forma de compatibilizarlo con la deducción anterior.
- c) Eliminación de los límites actuales a la aplicación de las deducciones por inversiones por diferentes conceptos.

2.4. El impuesto sobre sucesiones y donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones carece de peso específico relevante dentro de los sistemas tributarios de los países miembros de la OCDE. Se observa, además una tendencia clara a que su recaudación vaya menguando. Sin embargo, no es menos cierto que su

implantación es fuerte, y no parece que tienda a disminuir, y, además, se le considera tradicionalmente un *instrumento de control* que sirve para la exacción de otros tributos (ej.: IRPF), aureola que ha de ponerse en duda, en cierta medida al menos, al tratarse de un impuesto cedido, y, por tanto, gestionado por administraciones distintas de aquella que podría beneficiarse de la información que proporciona. En consecuencia, enfocamos su análisis partiendo de la base de que no se solicita su desaparición inmediata.

A continuación presentamos las ideas sobre las que tiene que sustentarse la reforma de este gravamen:

1. *Exención de las transmisiones entre parientes más cercanos*, de forma similar a como se actúa en Navarra y el País Vasco. En aras de no dejar sin sustancia el gravamen lo más coherente es restringir este beneficio únicamente a las transmisiones entre padres e hijos, cónyuges, y abuelos y nietos.

2. *Para los restantes supuestos se solicitan las máximas facilidades de pago sin coste adicional*. En concreto, para los adquirentes de bienes empresariales el pago del impuesto debería poder diferirse en el tiempo varios años mediante fraccionamientos y aplazamientos sin intereses.

3. *Supresión de la regulación del impuesto del criterio del patrimonio preexistente*. Se ha destacado como el elemento más polémico y discutido de la normativa vigente la aplicación del criterio del «patrimonio preexistente» del adquirente. Habida cuenta de que, efectivamente, puede incidir negativamente en los supuestos en los que favorece una tendencia a la prodigalidad en el futuro adquirente por encima de actitudes proclives al ahorro y la generación de la riqueza postulamos su desaparición. Además, al tenerse presente en este gravamen el patrimonio preexistente del sujeto pasivo se introduce de forma subrepticia un nuevo impuesto patrimonial en la medida en que encarece toda transmisión sujeta al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. *Atenuación de la progresividad de la tarifa*

5. *Suavización de la fiscalidad de las donaciones*. Hay que evitar que su trato fiscal sea tan distante del de las transmisiones mortis causa. Ello se conseguiría, al menos en parte, haciéndoles extensivas las reducciones previstas para las sucesiones pero sin alcanzar la exoneración del gravamen en ningún caso.

2.5. Impuestos sobre el consumo. El IVA y los impuestos especiales

A) El impuesto sobre el valor añadido

Los avances más significativos en materia de *armonización fiscal* se han producido en materia de impuestos indirectos. Este hecho, fácilmente constatable, deriva de la idea sostenida desde la Comunidad de que si lo que se desea realmente es construir un mercado unitario sólo urge reformar la fiscalidad que puede incidir de forma directa en el desarrollo de los intercambios comerciales.

De esta circunstancia se deriva la *imposibilidad de ofrecer vías alternativas en materia de impuestos indirectos*. Tanto para el IVA, como para los Impuestos Especiales (las

ESTUDIOS

«accisas» de nuestros vecinos comunitarios), como, también aunque en muy inferior medida, para los gravámenes que recoge el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las líneas de futuro desarrollo se trazan desde Bruselas.

De este modo las propuestas de reforma ya no pueden caminar por la senda de los cambios estructurales, como ha sucedido en el campo de los impuestos directos, sino más bien hay que marcar una ruta de *mejoras técnicas y puntuales que afiancen la neutralidad de estos gravámenes*.

El IVA es un tributo que blasona una supuesta neutralidad para aquéllos que son delimitados como sujetos pasivos del impuesto. El correcto funcionamiento del binomio repercusión-deducción es garantía de neutralidad impositiva. Es el incumplimiento de cualquiera de estos dos mecanismos, la repercusión o la deducción, lo que convierte al impuesto en un coste más a soportar por el sujeto pasivo que o bien no puede deducir o bien no puede repercutir. El sujeto que, en definitiva, no puede recuperar el impuesto que ha soportado previamente. En consecuencia, cabe postular.

1. *Depuración de las exenciones situadas en fases intermedias*

Se produce una ruptura del principio de generalidad, una quiebra de la neutralidad impositiva y un motivo de distorsión en la formación de los precios con repercusiones posibles de tipo inflacionista. Al mismo resultado puede llegarse con una estructuración de tipos de gravamen muy distantes (ej.: un empresario soporta el 15% y repercute el 3%).

Buena parte de las exenciones obedecen a motivaciones sociales, y si se quiere, a una forma de entender el principio de capacidad económica aplicado a la imposición indirecta, pero, pese a todo, debe tenerse presente que su efecto, tal y como se ha señalado, puede resultar pernicioso en determinados casos. Y, en todo caso, las que sigan aplicándose deben resultar coherentes (no lo es, por ejemplo, que esté exenta la entrega de una prótesis dental pero no la de una prótesis ocular).

2. *Reclasificación de las operaciones sujetas a tipos inferiores al normal*

Sabido es que una de las críticas más recurrentes hacia los impuestos indirectos es que no recogen suficientemente el mandato constitucional de hacer tributar del acuerdo con la capacidad económica de cada uno. La diversidad de tipos de gravamen (cercenada desde la desaparición del tipo incrementado para bienes y servicios considerados como lujosos) es una forma de mitigar ese tipo de recriminaciones. Pero esto es así sólo si realmente el tipo reducido y, sobre todo, el super reducido gravamen entregas de bienes o prestaciones de servicios que pueden considerarse de primera necesidad. Y la contemplación de la ley (conjugada en esta ocasión con el Código Alimentario) desmiente tal situación mientras se grave el plan común y el trigo al 3%, pero no el pan de Viena o el arroz, según denunciaba recientemente el profesor Pérez Royo.

Sin embargo, como se ha señalado en estudios precedentes (Cfr. Fuentes Quintana, 1990), el objetivo de equidad al que hoy en día se orientan los tipos reducidos debe alcanzarse mediante otros instrumentos como pueden ser el IRPF y la política de gasto.

3. Fortalecimiento del IVA como instrumento de fomento de inversión empresarial

Una de las virtudes unánimemente exaltadas del impuesto es que consigue que la inversión empresarial no se vea encarecida por el gasto que puede suponer el gravamen, ya que éste es deducible posteriormente. De ahí que interese que el gravamen indirecto que pueda recaer sobre el empresario sea siempre el IVA y no otro de carácter no deducible, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Una de las últimas iniciativas adoptadas en este sentido ha sido la configuración de la renuncia a la exención del IVA como una especie de opción. De este modo si se renuncia a la exención la operación queda gravada por IVA, un tributo deducible, y escapa a la tributación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tributo no deducible. Sin embargo, esta renuncia adolece de una serie de deficiencias que hacen que su efecto quede recortado (depende del transmitente y no del que soporta el impuesto; excluye de su ámbito de aplicación las operaciones no sujetas; a los empresarios sometidos a la regla de prorata; determinadas operaciones inmobiliarias).

4. Perfeccionamiento del sistema de deducciones y devoluciones

Cuando el sistema de deducciones se torna insuficiente encuentra en la devolución, en los casos legalmente previstos, un medio para que el sujeto pasivo no se convierta definitivamente en el sujeto incidido por el gravamen. Pero las devoluciones son lentas y tardías lo cual impone al sujeto pasivo asumir el coste financiero de la aplicación del impuesto. Resulta imprescindible hacer uso de la autorización que permite la ley (art. 115) para establecer, reglamentariamente, el régimen de devolución inmediata para aquellos sectores empresariales en que se produce permanentemente tal situación acreedora del IVA.

Parecida situación se plantea en los casos de adquisiciones intracomunitarias. El sistema vigente obliga al adquirente a satisfacer el impuesto sin poder deducirlo hasta el siguiente período de liquidación. Si se quiere decir así, se produce un adelanto del impuesto, una financiación del impuesto a costa del sujeto pasivo y a favor de Hacienda.

Este supuesto parte de una autorización otorgada por el Consejo de la CE a España e Italia en el art. 2 de la Directiva 92/111 que expiará, a más tardar, el 1 de enero de 1995. Pese a estar ya cercano su fin el dispositivo aplicable debería solucionarse en base a soluciones similares a las adoptadas en Francia cuando semejante mecanismo («decalage») estuvo en vigor:

- Recepción inmediata del Estado del crédito si éste no excede de una determinada cuantía o el sujeto pasivo es un pequeño empresario.
- Obtención a cambio un título público, remunerado al 4,5% y de reembolso diferido.

5. Repercusión de la morosidad en el IVA

En la línea de potenciar la neutralidad del impuesto hay que alertar sobre la posibilidad, según la regulación vigente, de que un IVA repercutido en factura pero no cobrado, aunque el deudor sea, como pasa frecuentemente, una administración pública, tenga que ser ingre-

ESTUDIOS

sado en Hacienda. Las soluciones adoptadas recientemente por la Ley 22/93 al respecto son pobres e insuficientes, fruto de una interpretación restrictiva de las posibilidades que brinda la Sexta Directiva, y deberían complementarse con una previsión más amplia, que permitiera reducir la base imponible del IVA cuando transcurrido un tiempo prudencial (un año) quedara demostrado que el IVA repercutido no ha sido cobrado.

Para evitar la morosidad en las administraciones públicas sería conveniente introducir un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, mecanismo, como se sabe, tendente a reforzar las posibilidades de cobro del impuesto. Ante la posibilidad de no poder cobrar el IVA repercutido la Ley debe imponer al sujeto repercutido la obligación de hacer efectivo directamente el ingreso en el Tesoro de la cuota de IVA correspondiente.

6. *El IVA como vía de financiación de la Seguridad Social*

En un momento de clara zozobra del sistema establecido para la financiación de las prestaciones públicas de la Seguridad Social parece procedente mencionar una de las fórmulas a menudo apuntadas como vía alternativa: la afectación parcial del IVA a ese menester.

Una propuesta de este calibre ha de entenderse en onda con una serie de factores muy relevantes. De un lado la constatación de que el sistema actual encarece el empleo y las exportaciones (por falta de competitividad y porque a diferencia del IVA, no cabe devolución de las cantidades pagadas a título de cotización social), y supone, sobre todo, un peso asfixiante para las empresas (las cotizaciones sociales, como componente más alto de la presión fiscal empresarial, fueron, en España, en 1990, superiores a la media de la OCDE y de la CEE); de otro lado, la necesidad de aplicar el sistema de unidad presupuestaria, tender a una caja única donde esos servicios encuentren otros medios de financiación. Posiblemente la vinculación al IVA, en cualquier caso en una cuantía incrementada respecto de sus niveles actuales, debe entenderse como una forma de señalar de entre los recursos públicos existentes uno de aquellos que probablemente tenga mayor campo de expansión por delante, pero, en realidad, la financiación debería cubrirse, de forma indistinta, por la masa de ingresos públicos, sin discriminar su origen.

B) *Los impuestos especiales*

La Ley del IVA constituye, posiblemente, el exponente más representativo del nuevo tipo de leyes fiscales: normas amplísimas (171 artículos en 58 páginas en el BOE), repletas de remisiones (unas 250), un detalle extremo en las regulaciones que deja a los reglamentos una mera labor de puntualización, y una evidente sumisión a la normativa comunitaria, fruto de una inmensa maquinaria burocrática cuyo nivel de técnica jurídica es más deplorable que el de muchos de los estados miembros. El mismo virus con idénticas características ha afectado a la también reciente Ley de Impuestos Especiales. Su entramado legal es tan tupido y a menudo ininteligible que *urge aclarar los diversos mecanismos técnicos de tan complicado tributo*. Igualmente es preciso *simplificar los deberes formales* a los que están sometidos los sujetos pasivos del impuesto, superiores en rigor y en número a los de cualquier otro impuesto.

Capítulo aparte merece el *Impuesto sobre la Matriculación de Determinados Medios de Transporte*, de cuya modificación parece no querer ni hablarse desde el Gobierno. El gravamen debe desaparecer o, al menos, adaptarse a la capacidad económica de los sujetos

pasivos articulando algún tipo de progresividad, como por ejemplo, tener en cuenta el número de caballos fiscales, centímetros cúbicos u otro índice que permita diferenciar un vehículo lujoso del que no lo es y en consecuencia aplicar una tributación mayor o menor.

2.6. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Este impuesto, de profundo arraigo en nuestro país, y sin un claro paralelismo en los sistemas tributarios de los países comunitarios, debe someterse a una profunda revisión en los siguientes puntos:

A) Normativa nueva, con mejor técnica y más clara

Desde el punto de vista técnico el reciente Texto Refundido del impuesto (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) resulta decepcionante. La refunción se ha llevado a cabo siguiendo de forma tan fiel el esquema del Texto de 1980 que se ha desaprovechado la oportunidad de elaborar una norma más clara, más amplia si se quiere pero acorde con el esquema habitual de las leyes tributarias especiales. Esta sensación de profunda insatisfacción conduce a reclamar una normativa nueva que permita saber qué está gravado y cómo lo está sin tener que bucear en resoluciones administrativas y judiciales que completen el texto básico aplicable.

B) Rebaja en la tributación

En las Operaciones Societarias urge rebajar el tipo aplicable (1%) situado en el margen más alto permitido por la Comunidad, comportándose como un lastre para la competitividad de las empresas españolas. Por otro lado, el 4% ó 6% que se aplica en Transmisiones Patrimoniales, sin ser un tipo alto puede entorpecer determinadas decisiones, como, por ejemplo, el cambio de vivienda, con lo que ello puede representar para el objetivo de movilidad geográfica de la mano de obra. Además, este tributo puede resultar más útil como instrumento de control, siempre que las administraciones interesadas en la información que suministra establezcan nexos adecuados de comunicación, que como fuente de recursos.

C) Máximo respeto a las directivas comunitarias

La actual regulación de las Operaciones Societarias, única de las tres modalidades integradas en el impuesto que se halla sometida a los imperativos de la armonización fiscal comunitaria, se acomoda, en términos generales, a los dictados de Bruselas. Sin embargo, aún quedan algunos resquicios que, de no corregirse, aparte de resultar incongruentes, dificultan las decisiones empresariales. Así, por ejemplo, la operación «transformación» ya no está gravada por dicha modalidad (al 1 %) pero pasa a estarlo por el gravamen variable contenido en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (al 0,5%).

D) Reforma de los Actos Jurídicos Documentados

Como se acaba de apuntar el gravamen del 0,5% causa problemas que no se justifican, desde luego, con el producto de su recaudación. Recuérdese, por ejemplo, el gravamen de

ESTUDIOS

los préstamos hipotecarios empresariales, confirmado desde el Tribunal Supremo, pero que, evidentemente, constituye un obstáculo para la financiación.

Tampoco está exento de complicaciones en gravamen documental sobre los documentos mercantiles. Existe indefinición sobre los supuestos sujetos a gravamen y contradicción entre las normas aplicables. Pero es que, además, la exacción, en casos como las letras de cambio, por ejemplo, actúa como un auténtico obstáculo al tráfico mercantil que se desarrolla entre puntos geográficos distintos.

Por consiguiente, la dudosa utilidad del gravamen sobre los actos jurídicos documentados y su escaso producto aconseja su desaparición.

2.7. Los impuestos locales. Su incidencia sobre la actividad empresarial

El Estado español actual se estructura mediante diversos niveles de poder político y administrativo, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales, que tienen en su financiación un problema de carácter vital.

Este trabajo sólo quiere llamar la atención sobre la necesidad de abordar de una forma seria y decidida un esquema de soluciones que de una manera definitiva zanje la problemática financiación de autonomías y municipios. De poco sirve imaginar reformas del sistema tributario estatal si éstas no se ven acompañadas de las correspondientes modificaciones de los sistemas de financiación de esas dos clases de entes, los cuales, aunque no dependen directamente de los ingresos tributarios de forma tan relevante como sucede con el Estado, sobre todo en el caso de las Comunidades Autónomas, no es menos cierto que consumen una serie de recursos que provienen, en su mayor parte, de ingresos estatales, el mayor volumen de los cuales es, también en gran medida, de procedencia tributaria.

Centrándonos en las Corporaciones Locales, la raíz básica del problema se encuentra en la necesidad de compaginar una serie de situaciones deficitarias arrastradas durante años con el ejercicio de competencias de costosa financiación y un nivel de recursos insuficiente.

La Ley 39/1988, que actualmente regula la Hacienda Local, tiene una de sus características más destacadas en el amplio margen de autonomía que concede a las Corporaciones Locales a la hora en que éstas han de decidir el número de tributos, su concreta configuración y, por ende, el nivel de presión fiscal que quieren ejercer sobre sus ciudadanos: Con estas iniciativas se ha querido responsabilizar, en buena medida, a cada municipio de la obtención de un determinado nivel de recursos. Y no cabe duda, como se puso de relieve en el Capítulo Tercero de esta obra, que la norma citada ha inoculado, casi como consecuencia de la citada autonomía, una dosis mayor de suficiencia financiera a los municipios de España, que, sin liberarlos del recurso a la deuda sí les dota de más abundantes recursos.

Mas, la conjunción de un *amplio margen de libertad legal para fijar los diversos elementos de cuantificación de los tributos*, junto con el uso irresponsable y codicioso de esa facultad por parte de muchos ayuntamientos ha desembocado en unos impuestos municipales harto gravosos, generadores de altos costes de gestión, uno de cuyos efectos mas destacados ha sido fomentar la competitividad entre ayuntamientos limítrofes.

El más significado de todos ellos, el *Impuesto sobre Actividades Económicas*, deficiente por otros numerosos factores también, puede servir de ejemplo para presentar de forma gráfica el desatino al que se puede llegar. En este gravamen, a la cuota mínima, establecida a través de normas de ámbito estatal, se aplica, ahora merced a las propias Ordenanzas Fiscales municipales, un coeficiente único para todo el municipio y todas las actividades en él desarrolladas, y, luego, un índice de situación. Finalmente la cuota se acredita con un recargo a favor de la Diputación.

Conviene, por tanto, plantearse si ante una situación como la descrita es preferible,

a) *Dar marcha atrás devolviendo al IAE el carácter censal que antes tenían las Licencias fiscales.* Hay que tener en cuenta, en cualquier caso, que, un descenso en la recaudación por IAE implicará, casi con toda seguridad, una mayor necesidad de financiación que deberá solventarse a través del recurso al endeudamiento.

b) *Introducir reformas técnicas que*

- Restrinjan la capacidad de los municipios para aumentar la deuda de este impuesto, imponiendo límites legales máximos y mínimos más severos en el establecimiento de índices de situación y coeficientes de población. Esta línea de trabajo ha sido emprendida de forma tímida e insuficiente por la Ley 22/1993.

- Mejoren las tarifas del impuesto, revisando los elementos tributarios utilizados para cuantificar las cuotas (ej.: sustituir la potencia eléctrica instalada por el consumo medio efectuado porque refleja con absoluta nitidez el gasto efectuado en energía), y reduzcan las cuantías base sobre las que se aplican los restantes coeficientes multiplicadores.

- Permitan inaplicar los índices de situación a determinadas actividades cuya ubicación resulta irrelevante de cara a los resultados, y, en todo caso, que dicho índice solamente recaiga sobre el elemento superficie y no sobre toda la cuota mínima, con la cual no guarda relación directa.

- Perfeccionen los datos relativos a la ubicación de los negocios permitiendo matizar el índice de situación con coeficientes correctores.

- Configuren el IAE como un impuesto a cuenta del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, a deducir, por consiguiente, no de la base sino de la cuota de estos gravámenes, mientras siga comportándose como un gravamen sobre los beneficios; de este modo, las Haciendas Locales hallarían una vía de participar en materias imponibles hasta ahora gravadas en exclusiva por el Estado.

- Reducciones en las cuotas básicas cuando el sujeto pasivo desarrolle varias actividades simultáneamente.

- Permitan prorratear la cuota por días, y no por trimestres, cuando el período impositivo es inferior al año.

De los *restantes impuestos locales* cabe comentar los siguientes extremos:

1. Necesidad de promover una exacta correspondencia entre el impuesto local que grava las plusvalías inmobiliarias (*Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*) y su sujeción al IRPF, de forma que si recae el primer gravamen no recaiga

ESTUDIOS

ga después el segundo. En la situación actual la inclusión en base del IRPF de la plusvalía inmobiliaria urbana local dispara la progresividad del impuesto sin que el gravamen local pueda compensarse más allá de un 75%.

2. Acercar a la realidad la *determinación concreta de las plusvalías gravadas por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. El sistema imperativo que hoy rige establece capacidades económicas ficticias. Sería preferible buscar un mecanismo menos complejo capaz de reflejar la incidencia de la inflación sobre el valor de origen del bien.

3. *El encarecimiento de la vivienda a través de la acción del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras* en un doble momento: primero, cuando se paga; y, segundo, cuando se integra en la base imponible del IVA si la vivienda construida se configura fiscalmente como una primera entrega por parte del constructor. En estos supuestos la Ley del IVA debería administrar una minoración de su base en el importe del impuesto local.

4. Habría que agregar, de paso, que junto a los Impuestos sobre Actividades Económicas y sobre Bienes Inmuebles, figura la *tasa por licencia de obras* que resulta legalmente compatible con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Esta *acumulación de gravámenes* adolece de ex cesividad tributaria e impone, como mínimo, que el importe de la tasa guar de relación con el coste del servicio administrativo que la origina.

5. El *acercamiento de los valores catastrales a los valores reales de los bienes inmuebles* puede ser viable siempre y cuando, en primer lugar, se reducían los tipos aplicables en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, recortando, desde luego, los amplios márgenes que la Ley de Hacienda Locales deja a los municipios para su concreción; y, en segundo lugar, se acometan las reformas impositivas reclamadas anteriormente:

- supresión del Impuesto sobre el Patrimonio
- atenuación de la tributación en los gravámenes sobre las transmisiones (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...)
- exclusión del IRPF de la renta presunta derivada de los inmuebles arrendados.

6. *Elevación hasta dos millones de pesetas de la cuantía que se exige, como base imponible, en bienes de naturaleza urbana, para dar lugar a exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*. Las actuales 100.000 pesetas son un claro ejemplo de hipocresía fiscal que nada tiene que ver con la idea de destinar los beneficios fiscales para proteger las economías más débiles.

ESTUDIOS

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS: DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA^(*)

Martí CASANOVAS LAX

Abogado. Ldo. CC. EE. y Empresariales
Miembro de la AEDAF

COMENTARIO PREVIO

La normativa relativa a INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS está regulada por el Capítulo VI del Título II de la Ley General Tributaria.

Dicho Capítulo –que comprende los art. 77 a 89– fue redactado **íntegramente de nuevo por la Ley 10/1.985**, de 26 de Abril, que entró en vigor al día siguiente, y es de aplicación a las infracciones tipificadas que se han cometido a partir de dicha fecha (ver Disposición Final Ley 10/85), **siendo aplicable asimismo** a las infracciones tributarias cometidas con **anterioridad** cuando la nueva norma resulte **más favorable** para los sujetos infractores (Disposición Transitoria 3ª R.D. 2631/1985 de 18 de Diciembre sobre Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias).

Han transcurrido ya **nueve años** desde su aprobación y este es un período de tiempo suficiente para poder hacer una síntesis de criterios jurisprudenciales y económico-administrativos que se han definido de forma progresiva con la aplicación de la nueva Ley.

Según todas las noticias parece que estamos ante una reforma inminente de la normativa de sanciones e infracciones tributarias y de delito fiscal.

Ya el Consejo de Ministros del pasado 27 de Julio ha aprobado el Proyecto de Ley que modifica la vigente regulación del delito fiscal, acordando su remisión al Congreso para su tramitación parlamentaria. Más adelante nos referiremos brevemente al mismo.

Confiemos que esta nueva reforma reconduzca las incongruencias que en ocasiones se están produciendo entre las normas básicas y las regulaciones específicas e incremente el nivel de seguridad jurídica y justicia tributaria.

^(*) Trabajo presentado en las VI Jornadas de Estudio Catalano-Balear, organizadas por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, en Olot (Gerona), durante el mes de octubre de 1994.

ESTUDIOS

El legislador tiene ahora una ocasión óptima para introducir una clasificación y un orden que, alcanzando a todos los sujetos, **establezca con claridad su posición ante la Hacienda Pública y las relaciones que existen entre ellos. Esperemos que la aproveche.**

Sin duda sería el momento oportuno para clarificar las posiciones de todos los sujetos implicados en el procedimiento de aplicación de los tributos.

En cualquier caso entiendo que la tarea prioritaria de la nueva norma **no es realizar** una enumeración exhaustiva de derechos y obligaciones, ya que para definir derechos y libertades y garantizarlos ya está la Constitución, y para fijar obligaciones y deberes se bastan las normas particulares.

Lo que importa es **definir con exactitud quiénes son los sujetos pasivos, en virtud de qué normas y principios resultan obligados, a qué responden sus derechos y obligaciones y, en consecuencia, hasta qué punto resultan obligados y cuáles son las garantías de que gozan.**

Confiemos que **no se legisle sólo evitando la inconstitucionalidad, sino aplicando la Constitución que es algo bien distinto.**

Después de esta breve introducción y antes de entrar en el tema de la ponencia propiamente dicho les ruego me permitan dos advertencias:

PRIMERA. No me voy a referir de forma sistemática a todas las cuestiones relativas a infracciones y sanciones, **sino solamente** a aquellas que han sido **objeto de especial atención** por el Tribunal Económico-Administrativo Central y por los Tribunales de Justicia.

Además intentaré hacerlo de forma breve y lo más concisa posible, en primer lugar por no aburrirles en exceso y en segundo lugar para dejar tiempo suficiente para el coloquio que con toda seguridad será mucho más enriquecedor para Uds. que mi exposición.

SEGUNDA. Que desgraciadamente, en la mayoría de las cuestiones, no se puede hablar de criterios interpretativos claros, precisos y concretos.

A efectos de una mayor sistematización, voy a dividir mi exposición en los siguientes apartados:

- I) NATURALEZA PENAL DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.
- II) LA TIPICIDAD.
- III) LA CULPABILIDAD.
- IV) LA PUNIBILIDAD.
- V) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE LEY DE DELITO FISCAL.
- VI) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.
- VII) CONCLUSIONES.

I) NATURALEZA PENAL DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

De una forma sistemática nuestros Tribunales vienen otorgando a las infracciones administrativas y en especial a las tributarias naturaleza penal, provocando con ello la aplicación de los principios elaborados en este ámbito.

Así pues, **los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador**, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado tal como refleja la propia **Constitución** en su **artículo 25**.

Esta doctrina ha sido ratificada tanto antes como después de la modificación de la L.G.T. por la Ley 10/85 de 25 de Abril.

Así se desprende de la **Sentencia del Tribunal Constitucional nº 18 de 8-6-81** que se refiere al derecho administrativo sancionador en términos generales.

El mismo criterio también es defendido por las Sentencias del Tribunal Supremo de 23-1-89 (1) y 20-6-91 (2).

Sin embargo, tal criterio jurisprudencial **no supone una equiparación total** entre infracciones penales y administrativas sino con "concretos matices", tal como se ha indicado.

Y aunque los citados "matices" **no han quedado definidos** de manera clara, pueden interpretarse como una **reducción del rigor** con el que son considerados los distintos elementos que configuran la estructura del ilícito, cuando de infracciones administrativas se trata: Posibilidades reglamentarias de tipificación; determinación del grado de culpabilidad; prueba de los hechos base de la imputación; margen de discrecionalidad en los criterios de graduación de sanciones, etc...

Pero en síntesis y al margen de la mayor o menor exactitud de las consecuencias de esta naturaleza "intrínsecamente penal" de las infracciones administrativas, la **equiparación en sentido amplio viene plenamente aceptada por nuestros Tribunales y de ello, en cada caso, habría que sacar las consecuencias correspondientes**.

II) LA TIPICIDAD

El principio de tipicidad es una manifestación del superior principio de seguridad jurídica y una concreción del principio de legalidad en el ámbito de lo ilícito, en este caso, tributario.

Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento [art. 25 1º de la Constitución].

⁽¹⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 68.

⁽²⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 98.

ESTUDIOS

Las consecuencias más relevantes que la jurisprudencia ha venido delimitando en relación al citado principio de tipicidad entiendo que son las siguientes:

II.1) Doble aspecto Retroactividad-Irretroactividad

La consecuencia más importante del principio de tipicidad es la **irretroactividad de las normas que tipifican las infracciones y sanciones tributarias cuando resultan desfavorables y la retroactividad en caso contrario.**

Tanto una como otra no presentan duda alguna en su aplicación.

La Constitución en su art. 9 consagra el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, **recogiendo así el doble aspecto retroactividad-irretroactividad** y reconociendo implícitamente la retroactividad de las normas más favorables.

El Código Penal en su art. 23 también recoge el citado doble aspecto.

Y ya con referencia concreta a la Jurisprudencia cabe indicar:

1) Sentencia del Tribunal Constitucional nº 21 de 18-1-1.993.

Se refiere a un asunto penal no tributario pero delimita claramente los criterios de prohibición de retroactividad desfavorable (Nulum crimen, nulla pena sine preve lege) y de aplicación retroactiva de la Ley más favorable.

Con referencia a la retroactividad de la nueva ley más favorable, el Alto Tribunal matiza que la aplicación de la nueva ley **ha de serlo en su totalidad, sin que se pueda simultanear la aplicación de ambas** (la nueva, la antigua) por unos aspectos singulares de la nueva ley que resulten más perjudiciales.

En síntesis, el carácter más favorable debe ser apreciado en su conjunto, contrapesando los aspectos positivos con los negativos.

2) Sentencia del Tribunal Supremo de 19-6-94. (3)

Se delimitan los distintos grados de retroactividad:

- a) **MAXIMA:** Se aplica la nueva ley a hechos nacidos con anterioridad.
- b) **MEDIA:** Se aplica la nueva ley a ciertos efectos jurídicos producidos con posterioridad a la nueva ley de hechos anteriores que ya también habían producido efectos regulados por las anteriores normas.
- c) **MINIMA:** Se aplica a efectos jurídicos ya producidos bajo la anterior norma, pero aún no agotados en el momento de entrar en vigor la nueva Ley.

La citada Sentencia llega al límite de la retroactividad y dice que "la nueva ley más favorable ha de aplicarse a infracciones anteriores **aunque la sanción estuviese impuesta y además fuera firme, si aún no está ejecutada**".

³ Ver Impuestos Tomo II/87, pág. 807.

3) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 25-5-91 (4).

Dispone que ante la ausencia de criterios de graduación (o de desarrollo reglamentario de los mismos) **la sanción ha de aplicarse en un grado mínimo** (la Administración pretendía aplicarla en un grado superior a una infracción cometida antes de la aprobación del R.D. 2621/1.985 de 15 de Diciembre que desarrolla los criterios de graduación de sanciones contenidos en la L.G.T.).

4) Sentencia del Tribunal Constitucional de 20-2-89.

Como Uds. recordarán esta Sentencia resolvió la nulidad y/o inconstitucionalidad de determinados preceptos de la entonces vigente Ley de I.R.P.F.

Desde entonces se han producido numerosos fallos tanto en el sistema penal como administrativos que consideran la **imposibilidad de aplicar sanciones por infracciones tributarias o delitos fiscales cometidos bajo la vigencia de la norma antes mencionada**. Recordemos especialmente el caso de la popular "folclórica" Lola Flores.

Sin embargo, en relación a esa cuestión hay numerosas sentencias contradictorias. **Unas que defienden la inaplicabilidad de sanciones como consecuencia del "vacío normativo" y otras que defienden su aplicabilidad en base a que las infracciones y sanciones están plenamente tipificadas en la L.G.T.** y en nada afecta la inconstitucionalidad o nulidad de determinados artículos de la Ley que regula un tributo por considerar que la tipificación se produce en la L.G.T. y no en los distintos tributos.

Mientras tanto la controversia continua...

II.2. La analogía

No he encontrado en el ámbito tributario fallos judiciales o resoluciones económico-administrativas en materia de infracciones tributarias o delito fiscal que consideren aplicaciones analógicas, por lo que entiendo que esta posibilidad debe ser considerada de forma restrictiva.

III) LA CULPABILIDAD

Entramos aquí en la consideración del llamado **ELEMENTO BASICO SUBJETIVO DEL INJUSTO**.

Esta cuestión **es la que más controversias ha planteado en los Tribunales de Justicia y más atención ha merecido por parte de los expertos** en lo que a infracciones y sanciones se refiere.

La culpabilidad es un elemento fundamental de la infracción tributaria.

A pesar de ello nuestros tribunales de Justicia han debido recurrir en no pocas ocasiones

⁽⁴⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 89, pag. 72.

ESTUDIOS

a recordar que **no es posible un sistema de responsabilidad objetiva y que la Administración debe probar la culpabilidad para imponer sanciones.**

A pesar de todo, la Administración en muchos casos se aferra al sistema de responsabilidad objetiva e impone sanciones de forma automática.

Por el contrario, y afortunadamente, son bastantes los fallos judiciales y resoluciones económico-administrativas que niegan el sistema de responsabilidad objetiva.

Me permito destacar las siguientes:

1) Sentencia nº 76 del Tribunal Constitucional de 26-4-1990 (5).

Resolvió el recurso contra Ley 10/85 de Modificación de la L.G.T. en varios preceptos y uno de los cuales era el art.77, por entender los recurrentes que obviaba la culpabilidad, infringiendo la Constitución.

El Alto Tribunal resuelve categóricamente que en absoluto la culpabilidad está ausente en la tipificación de las infracciones tributarias y que **no es posible un sistema de responsabilidad objetiva, resaltando que “más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”.**

2) Sentencia del Tribunal Supremo de 6-2-89 (6).

Dispone que dentro de la estructura de las infracciones administrativas uno de sus componentes principales, por su naturaleza subjetiva es la **culpabilidad, elemento y no solamente principio como a veces se invoca.**

3) El Tribunal Económico-Administrativo Central en numerosas resoluciones (5-4-90; 25-11-92 y otras) considera que el grado de culpabilidad no puede estar ausente a la hora de calificar si una conducta es merecedora o no de sanción.

Merece especial atención el trabajo publicado en la Revista Técnica Tributaria de la A.E.A.F. por Pedro Bujidos Garay (7), sobre criterios jurisprudenciales en relación a la responsabilidad objetiva en las infracciones tributarias, pues en el mismo incluye de forma sistemática comentarios a numerosas sentencias sobre la citada cuestión.

III.1. DEBER DE PROBAR LA CULPABILIDAD

La Administración **debe probar la culpabilidad sin que sea admisible la inversión de la carga de la prueba.**

Este criterio es **consecuencia del principio de presunción de inocencia** consagrado en el art. 25 de la Constitución.

⁽⁵⁾ Ver Carta Tributaria nº 116.

⁽⁶⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 69.

⁽⁷⁾ Revista Técnica Tributaria nº 19. Octubre-Diciembre 1.992, pág. 179 y siguientes.

En relación a este aspecto merece especial atención el tema de las presunciones legales o no legales.

Las presunciones como medio de prueba son válidas en el ámbito del derecho penal en general y por consiguiente han de serlo también en el ámbito tributario, tanto en relación a las infracciones como en relación al delito fiscal. Ahora bien, la **Sentencia del Tribunal Supremo de 14-5-92** nos dice que la **prueba de "indicios y presunciones" exige un enlace preciso y directo de los hechos.**

Estamos aquí en un tema muy resbaladizo y dominado por un gran casuismo.

Paso a referirme a algunos de los fallos que he considerado significativos:

1) Sentencia del Tribunal Supremo de 4-4-92 (8).

No se admite la prueba de presunciones para sancionar por infracción de contrabando por no existir **enlace preciso y directo**. Vemos que insiste en el mismo concepto antes expuesto.

2) Sentencia del Tribunal Supremo de 19-10-92 (9).

Se admite como válida, en orden a la imposición de sanción por infracción grave, una presunción legal, de especial relevancia en el orden tributario, y muy concretamente en el I.R.P.F.: **la de los incrementos de patrimonio no justificados**, resolviendo recurso de apelación contra **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 20-12-1990** que se había pronunciado en el mismo sentido.

El caso es muy simple: Se trata de un matrimonio que regulariza su situación tributaria presentando declaraciones complementarias en las que se afloran en declaración por Impuesto sobre Patrimonio elementos patrimoniales ocultos, limitándose en la correspondiente declaración por I.R.P.F. a declarar los rendimientos producidos por los mismos en ese período impositivo. Efectuada la comprobación tributaria, los contribuyentes parece que no pudieron justificar ante la Inspección el origen de los elementos patrimoniales puestos de manifiesto.

Por el contrario, también en un caso de incremento de patrimonio no justificado un Auto del Juzgado de Instrucción de Madrid de 6-12-88 (10) no admite una sanción por delito fiscal **porque excluye la posibilidad de aplicación de presunciones al respecto.**

Es difícil establecer criterios en base a las resoluciones judiciales ya que en muchos casos son contradictorias, lo que demuestra que en la práctica son difícilmente compatibles en algún caso los principios propios del derecho penal con los del derecho tributario.

Cuestión distinta es la de las presunciones no legales que pueden fundamentar tanto una sanción administrativa como una sanción penal. En cualquier caso entendemos que la inter-

⁽⁸⁾ Ver Impuestos nº 17/92.

⁽⁹⁾ Ver Impuestos nº 7/93.

⁽¹⁰⁾ Ver Impuestos tomo 1/89.

ESTUDIOS

pretación al respeto tiene que ser muy prudente y deben quedar muy pocas dudas sobre la realidad de las conductas para ser sancionadas, vía presunción.

Vinculada con la cuestión de las presunciones está la estimación indirecta de bases.

A este respecto el Tribunal Económico Administrativo Central consolida la línea interpretativa de considerar el Régimen de Estimación Indirecta como forma subsidiaria y no alternativa de determinar la Base Imponible de los tributos.

Se han planteado numerosos problemas interpretativos en relación al alcance de la expresión "incumplimiento sustancial de las obligaciones contables". Me referiré a algunas sentencias al respecto:

1) Resolución del T.E.A.C. de 30-12-91.

Es aplicable el régimen de estimación indirecta cuando el sujeto pasivo no lleva contabilidad.

2) Resolución del T.E.A.C. de 18-2-92.

Considera que se produce un supuesto de aplicación del citado régimen cuando se satisfacen complementos de sueldos con ingresos no contabilizados y cuando hay cuentas bancarias con movimientos relativos a operaciones del sujeto pasivo, cuyo titular es un tercero.

3) Resolución del T.E.A.C. de 9-4-91.

Interpreta que el régimen de estimación indirecta será de aplicación cuando no sea posible determinar la base imponible sin acudir a datos o antecedentes ajenos a la documentación del contribuyente.

4) Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 10-10-84 ratificada por Sentencia del Tribunal Supremo de 3-2-86.

Se entiende que la falta de libros y apuntes contables no siempre constituye anomalía sustancial, si su falta se solventa con la colaboración precisa para determinar las bases imponibles mediante otra documentación.

Por otra parte José Arias Velasco en su trabajo "La Estimación Indirecta de Bases" (11) entiende que la omisión o falseamiento de algunas operaciones aisladas en una contabilidad veraz en su conjunto, no determinará necesariamente la aplicación de la estimación indirecta.

Asimismo me remito al trabajo de Pedro Bujidos Garay "El Régimen de Estimación Indirecta" (12) que selecciona y comenta algunos criterios jurisprudenciales al respecto.

III.2. GRADUACION DE LA CULPABILIDAD

Como Uds. saben los grados son básicamente dos:

⁽¹¹⁾ Carta Tributaria nº 43/1.982, pág. 36.

⁽¹²⁾ Revista Técnica Tributaria de la A.E.A.F. nº 18. Julio-Septiembre 1992, pág. 139 y siguientes.

Nos encontramos en el punto donde es mayor la diferencia, entre la anterior normativa y la actual.

La modificación en este caso ha tenido como principio inspirador, **la ampliación de los grados de culpa que pueden fundamentar una sanción.**

Bajo la exigencia de la **anterior normativa**, la jurisprudencia **exigía el dolo, además específico. Es decir, el grado más grave de culpabilidad.**

La actual ha abarcado hasta el grado menor, el menos grave: La "simple negligencia", tal como se recoge expresamente en el artículo 77 de la L.G.T.

Con carácter general hay que señalar que nuestros Tribunales, parecen inclinados a seguir aplicando los criterios de la antigua ley, como si no se hubiera producido ningún cambio normativo. Impresión que se ve robustecida cuando se examina la aplicación de las eximentes, especialmente del error, que se viene haciendo.

Contrasta desde luego esta posición con la de la Administración inclinada a configurar la responsabilidad como objetiva.

Comentaremos algunas sentencias al respecto:

1) Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1.990 de 26 de Abril.

Correctamente, y siguiendo literalmente lo dispuesto en el artículo 77 de la L.G.T., el Tribunal distingue el dolo, la culpa o negligencia grave y también la simple negligencia, como menor grado de la culpabilidad.

2) Audiencia Nacional en Sentencia de 19-6-87.

Interpreta la Ley 10/85 y se expresa en los mismos términos.

3) Por el contrario, entre los Tribunales Superiores de Justicia, encontramos mayor disparidad y **una cierta confusión** entre la antigua y nueva normativa, en no pocas ocasiones.

En este sentido podemos considerar como paradigmática la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 25-5-1990.**

Literalmente recogemos lo siguiente de sus fundamentos de derecho: **"...habiendo de apreciarse la intención dolosa del sujeto pasivo, de tal forma que no se exigirá responsabilidad cuando no resulte acreditada la mala fe del contribuyente y únicamente una conducta ligera y de imprevisión venial por falta de atención bastante referida a un deber que cumplir."**

La sanción impuesta era por diferencias en la cuota ingresada por I.R.P.F. a causa de errores en la aplicación de la tarifa y de las deducciones.

Podemos observar que existe una cierta confusión al respecto.

Por su parte el Tribunal Económico-Administrativo Central, de forma reiterada **como es lógico**, no pone en cuestión que pueda sancionarse por una actuación simplemente negligente.

ESTUDIOS

III.3. CAUSAS EXIMENTES

Debemos distinguir:

- 1) El Error de derecho.
- 2) El Error de hecho.
- 3) La Fuerza Mayor.

1) El error de derecho

Tal eximente no viene expresamente recogida en el art. 77.4 de la L.G.T. y en cambio es de las más aplicadas por los Tribunales de Justicia.

Así, la **Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76 de 26 de Abril de 1.990** considera que la **no mención del error como eximente es simplemente una prueba de la exclusión del régimen de responsabilidad objetiva**. Al no admitirse esta, entiende el Alto Tribunal no hace falta incluirlo expresamente como circunstancia eximente.

Y dice textualmente: **“precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de derecho, singularmente el error invencible, podrá producir los efectos de exención o atenuación que les son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva...”**.

Así pues, no hay duda de que el error de derecho constituye una causa de exención de culpabilidad.

Ahora bien, **cuál error de derecho hemos de considerar como eximente: ¿el invencible o también el vencible?**

Son muy significativas las consideraciones que ya en el año 1986 hacía el Profesor Pérez Royo y que por su claridad y su buen sentido nos permitimos transcribir literalmente: **“Es importante subrayar que el error debe ser invencible. El vencible deja subsistente la responsabilidad a título de mera negligencia. La determinación de cuando concurren las circunstancias que hacen al error invencible, debe hacerse en función de las condiciones propias de cada caso”**.

Es preciso sin embargo fijar el concepto de **error de derecho**.

Nunca ha sido pacífica, ni en la doctrina científica ni en la jurisprudencia, la distinción entre error de hecho o material y el error de derecho.

A pesar de ello podríamos decir que **error de derecho** es todo aquel que **se produce con ocasión de la aplicación de una norma jurídica**, y puede producirse en un **doble ámbito**: en la **interpretación de la norma en sí misma** considerada o en la **determinación del supuesto de hecho** al que aquélla debe ser aplicada.

Si la causa es la ignorancia, el error nunca debiera considerarse invencible desde la consideración del principio recogido en nuestro Código Civil: La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento.

La interpretación errónea de la norma o de los supuestos fácticos difícilmente pueden considerarse como error invencible, tal como se desprende de la jurisprudencia constante del Tribunal Supremo.

Sin embargo existen algunas sentencias que defienden que todo error es excusable y así la **Sentencia de 2-11-87 del Tribunal Supremo** exculpa a un contribuyente argumentando que **“al inculpado que no tiene el deber de conocer los complejos entresijos del ordenamiento jurídico, cada día más frondoso, no cabe exigirle el conocimiento de unos saberes con características esotéricas y desprovistos de exactitud”**.

Con toda seguridad el Magistrado que redactó la Sentencia no sentía gran entusiasmo por los temas tributarios.

Sin embargo gran parte de las Resoluciones del T.E.A.C. que abordan esta cuestión, **mucho más centradas en la normativa** de las infracciones tributarias y de **forma más técnica**, son **condenatorias ante la invocación del error de derecho**.

2) El error de hecho.

Refiriéndonos en primer lugar, al concepto, bien podemos decir, por exclusión, que por error de hecho ha de entenderse todo aquél que no sea de derecho.

Evidentemente, por su naturaleza y por la de la gestión tributaria, el error de hecho o material más frecuente **es el aritmético**.

Desde una consideración rigurosa de la culpabilidad tributaria, sería difícil defender **la no existencia, al menos, de simple negligencia en la comisión de un error aritmético o material en general**.

No obstante, lo cierto es que mientras son numerosas las resoluciones y sentencias referidas a supuestos de error de derecho, ha sido difícil encontrar otras referidas a errores de hecho.

Una **sentencia** curiosa que se refiere a un error de hecho no aritmético es la **del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19-11-1992**. (13)

En ella se exculpa al contribuyente de una sanción rigurosísima por infracción simple, impuesta por la Administración, a consecuencia de haberse equivocado en la consignación del período trimestral de liquidación, en una declaración por I.V.A., incluso corregido por su puño y letra al presentarlo.

Es obvio que la sanción (si módica, pues fue de 15.000 ptas.) es absurda pues lo que parece sancionarse no es ni siquiera el error en la consignación del período, sino, dada la corrección misma realizada, probablemente por haberlo sido de puño y letra y no mecanográfica.

Tan absurda es, que la incredulidad del Tribunal queda patente en la Sentencia: “Este Tribunal no acaba de comprender el por qué de sancionar un error involuntario como el que se acaba de exponer, fácilmente legible e inteligible”.

(13) Ver Gaceta Fiscal nº 107.

ESTUDIOS

En fin son casos patológicos, que no merecen mayor atención y reconforta ver, de otro lado, como a pesar de la escasa cuantía de la sanción un ciudadano se revela, no digo ya contra la injusticia, sino, meramente, contra la falta de sentido común.

Lo que desde luego no sabemos es el coste y esfuerzo que ello supuso (probablemente bastantes) y los que por falta de ganas de recurrir se hayan quedado con el desafuero sin remediar.

3) La fuerza mayor.

Esta eximente **está concretamente tipificada en el art. 77.4º.b de la L.G.T.**

Su presencia en la Jurisprudencia **es escasa**. Veamos algunas sentencias.

3.1.) Sentencia del Tribunal Supremo de 3-12-91 (14)

No se aprecia como eximente en un caso de delito fiscal la **falta de tesorería**.

Si tal circunstancia hubiese sido apreciada, desgraciadamente el éxito de su utilización masiva estaba asegurado.

3.2.) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5-3-1.991. (15)

Considera y aprecia como circunstancia eximente la enfermedad, que impidió al contribuyente la presentación de la declaración por el I.R.P.F., enfermedad que luego le condujo a la misma muerte (más grave, desde luego, no podía ser).

3.3.) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3-10-1.991.

Se ocupa de un curioso caso, apreciando igualmente la existencia de circunstancia eximente calificada de fuerza mayor.

El contribuyente fue sancionado por infracción simple (con 7.500 ptas.) por presentación fuera de plazo de su declaración por el Impuesto de Sociedades.

El Tribunal anula la sanción en base a que la declaración no se pudo presentar en plazo por no estar editado aún el correspondiente impreso oficial.

IV. PUNIBILIDAD

Después de este breve y no sistemático comentario sobre algunos criterios jurisprudenciales sobre infracciones paso a referirme seguidamente a **las sanciones**.

IV.1) El cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias como excusa absolutoria.

El cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales ha venido siendo **uno de los principales motivos de exclusión de las sanciones**.

⁽¹⁴⁾ Ver Impuestos nº 5/92.

⁽¹⁵⁾ Ver Impuestos nº 18/91.

Aquí no hay eximente, pero no se imponen sanciones por razones de política fiscal: se **intenta favorecer el cumplimiento de las obligaciones con el fisco.**

La actual redacción del art. 61 de la L.G.T. (vigente desde 1-1-92) prevé para las declaraciones fuera de plazo un recargo único del 50%, que será del 10% si el ingreso se efectúa en el plazo de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario.

Donde se han planteado dudas sobre la aplicación de esta excusa absolutoria es en el ámbito del delito fiscal.

La mayor parte de la doctrina científica ha venido **encontrando acomodo a esta excusa absolutoria en la circunstancia atenuante que contempla el artículo 9 9º) del Código Penal: la del arrepentimiento espontáneo.**

Sin embargo, a partir de aquí, cabe distinguir dos criterios contrapuestos: el que la considera como una nueva atenuante, sin excluir la pena correspondiente por el presunto delito fiscal cometido y el que considera que sus efectos se despliegan también plenamente en este ámbito -el del delito fiscal- produciendo la remisión de la pena.

Bajo este criterio subyace la cuestión de considerar el delito fiscal, en concreto la defraudación, como una figura **dotada de autonomía plena** y enmarcada en el ámbito exclusivamente penal, con independencia total del ámbito administrativo.

Sin embargo, la **Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14-11-88** reconoció plenos efectos liberatorios a una declaración espontánea en el ámbito fiscal.

Recientemente esta cuestión ha vuelto a plantearse con una gran relevancia social al haberse producido en relación a las declaraciones complementarias presentadas por el llamado "fraude del I.V.A." mediante la compra masiva de facturas falsas.

El nuevo Proyecto de Ley del Delito Fiscal establece de forma clara la exclusión de imposiciones de penas a quienes regularicen espontáneamente y previamente su situación tributaria antes de que se inicien las actuaciones inspectoras. Esperemos que quede aprobado en estos términos.

IV.2) Graduación de las sanciones.

Antes de comentar algunos de los criterios jurisprudenciales relativos a la graduación de sanciones entiendo que es importante hacer una referencia al **principio de proporcionalidad.**

Este principio exige una **"adecuación"** o **"proporción"** entre **la infracción cometida y la sanción impuesta.** Se ha **considerado como principio básico del derecho penal** y por derivación lo deseable es que lo fuera con más frecuencia en el derecho sancionador tributario.

Ha sido tenido poco en cuenta por los Tribunales y **es un último recurso a invocar** ante los excesos legislativos.

Vale la pena comentar la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14-2-1992** (16) que reacciona como puede ante una sanción del 250 por ciento por I.V.A.,

⁽¹⁶⁾ Ver Gaceta Fiscal nº 88.

ESTUDIOS

que aunque no aparezca muy claro en la Sentencia parece correctamente aplicada atendiendo a los criterios de graduación (mínimo del 150 por ciento, incremento de 100 puntos porcentuales por perjuicio económico, otros 50 por mala fe y reducción de 50 por conformidad).

Pues bien, al **Tribunal le parece una barbaridad** (probablemente su apreciación no es desacertada) y la deja en el mínimo, 150 por ciento (y no la reduce más probablemente, porque ya no se atreve a saltarse más normas).

Lo más pintoresco de la argumentación del Tribunal es entender que no hay perjuicio económico sino mero retraso, porque la deuda en última instancia se ha satisfecho una vez liquidada en la correspondiente acta de inspección.

Fallos como este son los que estimulan a utilizar las vías de tutela jurídica establecidas en nuestro ordenamiento jurídico.

a) La buena o mala fe.

La buena o mala fe vienen previstas en la L.G.T. pero no se detalla su aplicación.

El R.D. 2631/1985 de 18 de Diciembre recoge el criterio de la mala fe para graduar sanciones pero no se refiere a la buena fe (prevé incrementos de 50, 100 y 150 puntos porcentuales).

De hecho sólo la mala fe se viene considerando como criterio de graduación y siempre con sentido agravante naturalmente. Nunca se considera la buena fe como atenuante.

Una de las circunstancias agravantes previstas normativamente que habitualmente crean más problemas de graduación por su indeterminación es la **"anomalía sustancial contable"**.

Al respecto sí hay criterio jurisprudencial asumido por **la Administración en el Informe de 10-11992 del Departamento de Inspección** que dice que **"la anomalía sustancial contable no es cualquier incorrección contable, sino aquélla que llegue a desvirtuar plenamente o casi plenamente la contabilidad como medio de prueba"**.

b) Capacidad económica.

Como recordarán, este criterio es el que prevé incrementar la sanción hasta 50 puntos atendiendo a la renta o patrimonio o capital fiscal del sujeto infractor.

En la ya tantas veces comentada **Sentencia del Tribunal Constitucional nº 76 de 26 de Abril de 1.990** se considera que este criterio de graduación ni es inconstitucional por quiebra del principio de igualdad, ni lo es por quiebra del principio de seguridad jurídica, por ser legítimo un trato desigual a los desiguales y por haber suficientes criterios para poder apreciar la capacidad económica de los sujetos infractores y poder así juzgar la facultad discrecional de la Administración a la hora de aplicarlo, discrecionalidad inevitable por ser un concepto jurídico indeterminado.

En la práctica **la Inspección se muestra reacia a aplicar este criterio tanto como agravante que como atenuante.**

c) Conformidad del contribuyente.

Es sin lugar a dudas **uno de los criterios de graduación polémicos**.

El **Tribunal Constitucional**, en su ya referida **Sentencia de 26 de Abril de 1.990**, acepta este criterio de graduación, pero cabe plantearse si se equivoca: **no es constitucional agravar la sanción por no prestar conformidad, pero sí es constitucional reducirla**.

Pero ¿la no reducción no equivale a agravación? (salvo superior criterio creo que sí).

Desde mi humilde punto de vista este criterio de graduación supone **una clara coacción** y una quiebra del derecho de defensa persiguiéndose con el mismo fines exclusivamente recaudatorios.

A modo de epílogo de este apartado me refiero al documentado y sistemático estudio de Pedro Bujidos Garay titulado "La Graduación de las Sanciones en la Doctrina Administrativa" (17) cuya lectura y análisis recomiendo expresamente a efectos de profundizar en este apartado.

IV.3) La condonación graciable.

Estamos aquí ante otra figura polémica del "derecho sancionador tributario".

Se la ha cuestionado doctrinalmente por lo que puede suponer de quiebra del principio de tutela judicial efectiva al **tener que renunciar expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación**.

Sin embargo el **Tribunal Constitucional** en su conocida **Sentencia 76/1990** tampoco ha considerado que se produzca tal quiebra en cuanto "la **renuncia**" **tiene como contraprestación un beneficio**.

No obstante ya ha habido algún fallo judicial que pone en entredicho la "bondad" de la doctrina del Tribunal Constitucional matizando y **restringiendo la inimpugnabilidad (Sentencias de la Audiencia Nacional de 12-6-1990 y 16-7-1992 (18))**.

Entiendo, desde mi particular punto de vista, que los principios que inspiran la condonación graciable están desfasados y son difícilmente compatibles en un Estado de Derecho, recordándonos épocas ya superadas y alejadas en el tiempo.

Me atrevo a afirmar que la condonación graciable no debería existir, ya que **deben ser los Tribunales los que juzguen sobre la conformidad de las sanciones tributarias con el Ordenamiento Jurídico**.

IV.4) Concurso de sanciones.

Uno de los principios básicos del derecho penal, y por derivación del derecho administrativo sancionador, es el que impide la imposición de más de una sanción a unos

⁽¹⁷⁾ Revista Técnica Tributaria nº 24 (Enero-Marzo 1.994), pág. 141 y siguientes.

⁽¹⁸⁾ Ver Impuestos Tomo I/91, pág. 505 y Tomo I/92, pág. 579.

ESTUDIOS

mismos hechos tipificados como delito o infracción (el denominado principio "non bis idem").

Así pues toda pena impuesta por delito fiscal impide toda sanción administrativa.

En el orden procedimental mientras esté en marcha el proceso penal, la Administración no debe actuar.

Una cuestión que tiene especial interés y que está especialmente reconocida en **Sentencias del Tribunal Constitucional de 77/1.983 de 3-10 y del Tribunal Supremo de 10-12-84** es la circunstancia que permite considerar que los **hechos probados en el proceso penal tienen plena eficacia en el orden administrativo**.

Ello es especialmente importante en los casos en que no se aprecia la existencia de delito fiscal pero sí de infracción administrativa.

En relación a la posibilidad de sancionar por infracciones graves y por infracciones simples para un mismo hecho la actual normativa no contiene reglas al respecto.

Pero a la luz del principio "non bis idem" **la solución debe ser la incompatibilidad**, siempre que concurra cualquiera de estas dos circunstancias: que la infracción sea un mero medio para la comisión de la infracción grave, de tal modo que **quede subsumida en ella**, y/o que la misma o más en concreto la conducta que constituye su tipo sea al mismo tiempo una circunstancia agravante para incrementar la sanción por infracción grave.

Este criterio está contenido en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 12-5-1992**. El mismo criterio subyace en la **Sentencia del Tribunal Supremo de 31-10-92** (19) aunque referida al concurso entre dos delitos fiscales.

Asimismo el **Auto de 15-2-1993 de la Audiencia Nacional (Juzgado Central nº 3)** resuelve una relación concursal entre un **delito de defraudación y un delito de falsedad en documento mercantil** consistente en la falsificación de facturas, **manteniendo la subsunción de éste en aquél** en un razonamiento jurídico impecable.

A modo de síntesis entiendo que puede afirmarse que cuando una conducta que constituye el tipo de la infracción simple es realmente una parte de la conducta que sirve de tipo a la infracción grave, ha de entenderse aquella subordinada en ésta y sólo sancionarse la infracción grave.

Esto sucederá especialmente en las de "indole contable o registral" y en la omisión de declaraciones o la realización de declaraciones falsas o inexactas que comporten ingreso.

Otra cuestión es la posibilidad de **doble sanción**, es decir junto a la sanción pecuniaria **otra de otra índole** (suspensión en el ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público, etc...). En este caso el **Tribunal Constitucional, en su sentencia nº 76 de 26-4-1990, resuelve a favor de la constitucionalidad**, ya que la mencionada duplicidad no es, en absoluto injustificada o irrazonable, **siendo normal la concurrencia de**

(19) Ver Gaceta Fiscal nº 108.

penas accesorias, junto con las principales, tanto en el ámbito penal como en el administrativo.

IV.5) Principio de responsabilidad.

Este principio exige que sólo pueda ser sancionado el que comete o participa en la realización de una infracción **siempre que medie la culpabilidad** y/o los demás elementos que definen las infracciones tributarias.

Esta cuestión no ha planteado excesivas controversias doctrinales ni pronunciamientos de los Tribunales.

Se plantean interrogantes cuando los sujetos pasivos actúan mediante representantes voluntarios y éstos son los que cometen las infracciones.

Así, la L.G.T. en los casos de Sociedades que actúan a través de sus órganos, **sitúa en primer lugar al sujeto pasivo, es decir a la persona jurídica**, desviándose del criterio más dominante en derecho penal.

También se plantean algunas opiniones divergentes en el régimen de Declaración consolidada cuando la Sociedad dominante **desconoce la falsedad o error** de los datos facilitados por la sociedad dominada, o cuando la información de bases y deducciones de cuota comunicada por las Sociedades transparentes es incorrecta.

Pero de cualquier modo los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria son los que originan mayores problemas interpretativos como Uds. seguro no desconocen.

Así, según el Reglamento General de Recaudación (R.D. 1684/1.990 de 20 de Diciembre), **es la naturaleza de la responsabilidad lo que marca la extensión de las misma a las sanciones tributarias.**

Así pues, la **responsabilidad solidaria abarca las sanciones y la subsidiaria no.**

Es por ello que sólo la responsabilidad solidaria es la que puede comportar un incumplimiento del principio de personalidad.

Comentario aparte merece el art. 40 de la L.G.T. que extiende la responsabilidad solidaria a las sanciones para los administradores y liquidadores de Sociedades.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de Abril de 1.990, se refiere a la responsabilidad solidaria pero de su fallo **no puede extraerse una doctrina general** y deja planteada la duda de si la responsabilidad solidaria, incluyendo obviamente sanciones, es constitucional o no. Así pues el principio de personalidad de la sanción **es defendido a relatividad.**

Por otra parte la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5-3-93** **confirma dos criterios:**

— La exoneración de responsabilidad de un cónyuge por las infracciones cometidas por el otro.

— La no transmisibilidad de las sanciones tributarias a los herederos o legatarios por causa de muerte del sujeto infractor.

ESTUDIOS

V) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE LEY DEL DELITO FISCAL

Esquemáticamente las principales modificaciones y novedades que contiene el nuevo Proyecto de Ley son las siguientes:

- 1) **Se eleva la cuantía mínima de las subvenciones indebidamente disfrutadas** que pueden originar la existencia de delito fiscal hasta 10.000.000 ptas. (antes 2.500.000 ptas.).
- 2) **Se eleva la cuantía de las penas por el delito contable** que se establecen entre 1.500.000 ptas. y 3.000.000 ptas. (antes entre 500.000 ptas. y 1.000.000 ptas.).
- 3) **Se tipifica como delito el fraude a la Seguridad Social** en cuantía superior a 15.000.000 ptas.
- 4) Se establece como **“excusa absolutoria”**, que excluye la imposición de penas, la **regularización voluntaria de la situación tributaria** antes del inicio de las actuaciones de la Administración Tributaria o de que se interponga querrela o denuncia por el Ministerio Fiscal o representante procesal de la Administración estatal, autonómica o local.

Esta “excusa absolutoria” según la Disposición Adicional Unica del Proyecto **es aplicable** a los contribuyentes que se acogieran a la regularización tributaria prevista en la **Ley 18/1.991**, tanto por la vía de las **Declaraciones complementarias** como mediante la suscripción de **Deuda Pública Especial**.

Con esta modificación legislativa se cerrará una de las controversias doctrinales y jurisprudenciales hoy existentes tal como hemos comentado con anterioridad.

A título de comentario final sólo indicar que ha tenido amplia resonancia en la prensa la circunstancia de que el proyecto de Ley **mantenga en 5.000.000 ptas.** la cuantía mínima de la cuota para incidir en delito fiscal.

Parece, sin embargo, que hay un acuerdo tácito entre los grupos parlamentarios, incluido el socialista de elevar el tope mínimo hasta 15.000.000 ptas. vía enmienda en el trámite parlamentario.

VI) BREVE REFERENCIA AL NUEVO PROYECTO DE REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El texto del Proyecto, según las noticias de que dispongo, todavía no ha sido remitido por el Ministerio de Economía y Hacienda al Consejo de Ministros para su aprobación y posterior remisión al Congreso.

En relación al mismo **voy a referirme exclusivamente a las novedades que en principio afectarán al régimen de infracciones y sanciones.**

Parece que finalmente el ejecutivo **ha comprendido y aceptado la bonanza de la decisión de reducir significativamente las sanciones tributarias a efectos de lograr un mejor clima social y una mayor justicia tributaria.**

Esquemáticamente las novedades son las siguientes:

1) Se introducen algunas modificaciones en la definición de las infracciones tributarias, especialmente en relación a las infracciones simples incluyéndose como causa de exclusión de responsabilidad **“la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”**. Tendremos que profundizar en los límites y alcance de esta eximente.

2) Se **modifica** la graduación de las sanciones:

a) Se reduce la cuantía que sólo **podrá oscilar entre el 50% y el 150%** (ahora pueden llegar al 300%).

b) Se modifican los criterios de graduación de las sanciones **suprimiéndose en principio la referencia al perjuicio y a la mala fe**.

En contrapartida se incluyen nuevos criterios como la “utilización de medios fraudulentos”, “de personas interpuestas”, “la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas”. Habrá que analizar estas cuestiones con detalle en su momento.

c) La reducción de la sanción por conformidad del contribuyente **se fija en un 30%** (ahora es de un 50%).

d) Cuando no medie requerimiento previo de la Administración, los ingresos fuera de plazo llevarán **un recargo del 20%** (ahora 50%) pero con liquidación de intereses de demora.

Si el retraso es inferior a seis meses el recargo **será del 10%** con exclusión de los intereses de demora.

VII) CONCLUSIONES

Corroborando lo indicado al inicio de la exposición difícilmente encontramos criterios jurisdiccionales claros, reiterados e inequívocos en relación al régimen de infracciones y sanciones. Desgraciadamente esta falta de seguridad jurídica está presente en muchos aspectos del derecho tributario.

Sin embargo entiendo que ello **no ha de ser causa de encogimiento o temor** por parte del contribuyente, ni ha de debilitar sus posiciones y planteamientos **si estima que los hechos que se califican como sancionables no lo son**.

Hay que subrayar que los Tribunales de Justicia, a menudo, se manifiestan en desacuerdo con la Inspección de Hacienda y con las Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos. No se trata de mostrar sistemáticamente disconformidad con todas las Actas de Inspección, pero **sí de utilizar los cauces de tutela jurídica existentes**.

Creo que podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que **nuestros Tribunales de Justicia no están cómodos aplicando el actual sistema de infracciones y sanciones tributarias**, subyacendo un espíritu de no aplicar con todo su rigor las modificaciones normativas introducidas en la L.G.T. por la ley 10/85, norma en la que el legislador fue demasiado lejos.

No se puede configurar un cuadro sancionador cuyos resultados repugnen a un elemental sentido de justicia, ya que tal circunstancia acaba provocando un violento rechazo social que como profesionales podemos comprobar.

ESTUDIOS

Tal vez los errores más destacados de la Reforma del sistema sancionador aprobado por la Ley 10/85 fueron el **rebajar de forma excesiva el grado de culpabilidad, casi hasta la configuración de un sistema de responsabilidad objetiva, y la excesiva cuantía de las sanciones** que originan en muchos casos deudas tributarias más próximas a la base imponible objeto de la liquidación que a la cuota declarada.

Ir más allá de la negligencia grave a la hora de sancionar, al combinarse la sanción mínima con los criterios de graduación se llega en muchos casos a cifras disparatadas e injustas.

Todo parece indicar que la inminente Reforma del sistema de infracciones y sanciones de la L.G.T. y del delito fiscal va a recoger parte del espíritu de los criterios jurisprudenciales definidos en estos últimos nueve años.

Pero tan importante como la reducción de la graduación de las sanciones –que parece va a producirse– es el hecho de que la reforma defina con claridad la posición de los sujetos pasivos ante la Hacienda Pública y que concrete con exactitud en virtud de qué principios y normas están obligados, a qué responden sus derechos y obligaciones y cuáles de que gozan.

En definitiva, que las normas se impregnen, en mayor medida, de “constitucionalidad” a efectos de conseguir una aplicación menos beligerante.

Confiemos que se consiga algún día.

ESTUDIOS

LA SUSPENSION DE LA EJECUCION DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

Clemente CHECA GONZALEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

A) Sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales

Los números 11 a 14 del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, añadidos por el Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, se ocupan de la suspensión de la ejecución de las sanciones consistentes en la pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales, señalando al respecto el núm. 11 del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que la misma puede ser acordada, a instancia del interesado, y mientras dure la total sustanciación del procedimiento económico-administrativo, cuando a juicio del Tribunal competente para resolver la reclamación la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 153 de la LGT, o cuando la ejecución pudiese causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Debe señalarse, en todo caso, que en la actualidad la impugnación por motivos de nulidad de pleno derecho podría basarse, en mi opinión, en alguna causa diferente de las contempladas en el artículo 153 de la LGT, pero sí recogidas en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en su artículo 102 se remite al artículo 62.1, precepto éste que, respecto al artículo 47.1 de la LPA, ha añadido las siguientes causas de nulidad de pleno derecho: actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y cualesquiera otros que expresamente se establezcan en una disposición de rango legal, las cuales, tal y como bien indica MARTIN QUERALT («La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», Tribuna Fiscal, núm. 32, 1993, pág. 42), deben entenderse aplicables, pese a lo señalado en la disposición adicional 5ª de la Ley de

ESTUDIOS

Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en materia tributaria, sobre todo la primera de las enunciadas: la de los actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, puesto que evidentemente pueden existir actuaciones de la Administración Tributaria que evidentemente lesionen dicho contenido.

Piénsese, por ejemplo, señala este autor, en un acto de la Administración Tributaria que lesione el derecho a la tutela judicial efectiva –inadmitiendo, v. gr., vías de recurso–. Aunque el artículo 63.2 de la propia Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común tipifica como supuesto de anulabilidad la actuación administrativa que genere indefensión, debe entenderse que cuando esta indefensión vulnere el contenido esencial del artículo 24.1 de la Constitución la reacción del ordenamiento no debe ser la propia de los supuestos de anulabilidad, sino la nulidad de pleno derecho, porque como ha reconocido el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 42/1989, de 16 de febrero (F.J.5º), el artículo 24.1, aunque se refiere sólo a actuaciones judiciales, puede amparar también la reacción frente a actuaciones administrativas igualmente generadoras de indefensión.

Así lo ha reconocido también, pese a no admitirla en el asunto concreto sometido a su enjuiciamiento, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de julio de 1994, en la que se ha indicado: “A través de largas y complejas alegaciones la parte actora parece pretender que se llegue a la conclusión de la nulidad del acta de Inspección por razón de que concurrió una actuación de coacción por parte del Inspector que motivó el que dicha parte no se atreviera a firmar en disconformidad las bases imponibles y los hechos, prestando conformidad a los mismos por menos importe, y disconformidad a las sanciones e intereses de demora, ante el elevado importe que supondría firmar en disconformidad unas actas no válidas que se hicieron constar en unos borradores, nulidad de pleno derecho que solicita al amparo del artículo 62.1.a) y c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, mas no puede ser acogida tal pretensión por cuanto que, de un lado, excluye cualquier supuesta coacción’ el hecho indiscutido de que la actora prestó su conformidad en cuanto a los hechos y a las bases imponibles y manifestó su disconformidad en lo relativo a sanciones e intereses de demora, lo que permite deducir que actuó libremente y no a consecuencia de una «coacción» que, por ser delictiva, requeriría una prueba suficiente de que concurrió un impedimento a otro con violencia para hacer lo que la Ley no prohíbe, o un compelimiento a efectuar lo que no quiera, conforme al artículo 496 del Código Penal, prueba que no se produce y hechos que no cabe deducir de las alegaciones de la actora, faltando, por tanto, cualquier atisbo, por mínimo que sea, de que se lesionó el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional y de que el acto administrativo tuviera un contenido imposible, que son los supuestos del artículo 62.1.a) y c) de la Ley 30/1992, de referencia, al margen de que, en cualquier caso, ello afectaría, a lo sumo, no al acto realmente impugnado, sino a lo que sólo fue un ‘borrador’ que no se tradujo en acto administrativo alguno».

Téngase en cuenta en este sentido que la disposición adicional 5ª de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que indica que la revisión de actos en vía administrativa se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la LGT y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma, ya ha recibido acertadas críticas doctrinales, por ejemplo, por parte de COSCULLUELA MONTAÑER («La posición ordinamental de la Ley 30/1992 y los principios y efectos de la misma»,

Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ed. Carperi, Madrid, 1993, págs. 36 y ss.) y de PAREJO ALFONSO («Objeto, ámbito de aplicación y principios generales de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Ed. Tecnos, Madrid, 1993, págs. 31 y 32), habiéndose incluso indicado por este último autor que este proceder del legislador es inconstitucional por ser vulnerador de las exigencias dimanantes del «procedimiento administrativo común» a que se refiere el artículo 149.1.18 de la Constitución, y por suponer una quiebra evidente del denominado por GARCIA DE ENTERRIA («Algunas reflexiones sobre el Proyecto de Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», Civitas, REDF, núm. 75, 1992, pág. 328) «estatuto ordinario de los ciudadanos españoles», que aparece contenido en mencionada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; sustentando una opinión parecida MARTIN QUERALT («La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria», ob. cit., pág. 38), quien, no obstante, se muestra convencido de que en general la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, a pesar de lo dispuesto en su artículo 107.4 y en su disposición adicional 5ª, no es, ni mucho menos irrelevante en materia tributaria, ni va a jugar un papel secundario en la aplicación del ordenamiento tributario, puesto que, aparte de que el artículo 9.2 de la LGT ha dado pie para que una sensible jurisprudencia haya ido posibilitando la permeabilidad de este ordenamiento a los preceptos tanto del Derecho Administrativo como del Derecho Común, la materia tributaria se singulariza *ratione materiae*, pero nada más, no pudiendo la Administración actuar *quia nominor leo* —cual si el imperium caracterizase de principio a fin su actuar, inmunizándola de su sujeción a las normas jurídicas que rigen el común actuar administrativo, añadiendo este autor que tanto jurisprudencia como doctrina reivindicar, de consuno, la vigencia del viejo aforismo *uno universo iure*, que, por su propia esencia, repele el taifismo estatutario, en la medida en que el mismo pretende erigirse en círculo endogámico resistente a todo cambio, palabras con las que plenamente concuerdo.

Hecho este excursus, pertinente y necesario para centrar un tema que tantos quebraderos de cabeza está ocasionando a los aplicadores del ordenamiento tributario, y retomando el eje central de este trabajo, hay que indicar que por el solo hecho de presentar la solicitud de suspensión, ésta se entenderá acordada con carácter preventivo hasta que el órgano competente resuelva sobre su concesión o denegación, según señala el artículo 81.12 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que añade que tal acuerdo debe adoptarse en el plazo de los diez días siguientes a aquel en que tenga entrada en el registro el expediente administrativo en el que se dictó el acto impugnado, habiendo escrito al respecto GONZALEZ PEREZ y TOLEDO JAUDENES (Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Anexo de actualización al 10 de mayo de 1989, Ed. Cívitas, Madrid, 1989, pág. 100) que nada tan lógico como el *dies a quo* de este plazo, puesto que para decidir si la ejecución ha de producir o no perjuicios al interés público y de qué intensidad son éstos, para juzgar si los perjuicios son de imposible o difícil reparación y para verificar si la causa de nulidad invocada es o no sería, resulta imprescindible conocer el íntegro contenido del expediente en que fue dictada la resolución de cuya suspensión se trata.

ESTUDIOS

Nada se señala en estos preceptos del momento en que deba ser presentada la solicitud de suspensión –aunque la lógica inclina a pensar que éste debe ser el de la interposición de la reclamación contra este tipo de sanciones–, ni sobre la necesidad de prestar garantías al pedirla, por lo que se debe entender que éstas no son necesarias, lo que parece lógico por otra parte, ya que resulta imposible en esta clase de sanciones calcular su cuantía *a priori*, faltando por ello la base sobre la que habría de constituirse la garantía, como bien ha escrito LOZANO SERRANO (Cuestiones tributarias prácticas, Ed. La Ley, 2ª ed., Madrid, 1990, pág. 877); a lo que hay que añadir algo que se desarrolla más pormenorizadamente en la segunda parte de este trabajo: que, en general, la suspensión de la ejecución en materia de sanciones tributarias, sean éstas de la índole que sean, debe producirse sin necesidad de garantizar su importe, puesto que lo contrario atenta manifiestamente contra determinados principios constitucionales de inexcusable cumplimiento.

Según el núm. 13 del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas mencionadas sanciones comenzarán a ejecutarse:

a) Si se hubiese denegado la suspensión, a partir del día siguiente al de la notificación de dicha resolución denegatoria, lo que ha sido objeto de contundente crítica por parte de GONZÁLEZ PEREZ y TOLEDO JAUDENES (Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo. Anexo de actualización al 10 de mayo de 1989, ob. cit., pág. 81), quienes han escrito que el hecho de que la mera denegación de la suspensión de la sanción tributaria en vía económico-administrativa desate la ejecutividad del acto impugnado supone privar radicalmente de efectividad al derecho del ciudadano a que el Tribunal Contencioso-Administrativo se pronuncie eficazmente sobre la suspensión de la sanción, añadiendo que por ello es de esperar que llegue el día en que el Tribunal Supremo o el Tribunal Constitucional terminen por declarar la nulidad de pleno derecho del artículo 81.13.a) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, a fin de que prevalezca el efectivo derecho del ciudadano a la plenitud de la tutela judicial; debiendo señalarse que en favor de tal postura militan una serie de Sentencias del TS, como las de 17 de julio de 1982, de 21 de julio de 1982, de 25 de octubre de 1983 y de 20 de junio de 1985, en las que se ha afirmado que la ejecución de un acto sancionador no firme es contraria al principio de tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24.1 de la Constitución, puesto que si el acto sancionador se ejecutase antes de su firmeza tal tutela ya no será plena ni real, porque, desconociéndose si la sanción será confirmada o será dejada sin efecto, se están ocasionando perjuicios de difícil reparación al menos moral y personalmente.

b) Si se hubiese concedido la suspensión, a partir del día siguiente a aquél en que adquiriera firmeza en vía administrativa el acto de imposición de las sanciones.

En ambos casos, a tenor del artículo 81.14 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, el órgano que hubiere acordado o denegado la suspensión lo tiene que comunicar al órgano administrativo de gestión para que entienda confirmada la suspensión del acto administrativo impugnado o pueda proceder a su ejecución.

B) Sanciones pecuniarias

Todo lo señalado en el epígrafe anterior se refiere única y exclusivamente a la suspensión cuando se esté en presencia de la impugnación de una sanción que consista en la pérdida del

derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales; pero no así, por el contrario, cuando de lo que se trata es de impugnar una sanción pecuniaria, puesto que los preceptos mencionados no se refieren para nada a este tema.

Este silencio es usualmente interpretado en el sentido de que cuando se está disconforme con la sanción pecuniaria impuesta, y, en consecuencia, se recurre la misma y al propio tiempo se solicita la suspensión, para conseguir ésta es preciso garantizar su importe en la forma prevista por nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Esta solución supone, sin embargo, un palmario atentado a determinados principios constitucionales, como bien así lo ha señalado ESEVERRI MARTINEZ («La suspensión del acto de liquidación tributaria: ¿Automática o discrecional?», Tribuna Fiscal, núm. 45, 1994, pág. 50), quien ha escrito al respecto que avalar la sanción impuesta no respeta el principio de presunción de inocencia como tampoco el derecho fundamental a la tutela judicial, que en casos así no se presta efectivamente, puesto que el interesado para proceder a demostrar que la sanción no le es imputable (o lo es en menor grado) ha de verse en la necesidad de garantizar el importe de una sanción que, en justicia, no puede imputársele hasta tanto no recaiga el pronunciamiento del Tribunal sobre su oportunidad y contenido.

Igual criterio, con el que estoy plenamente de acuerdo, mantiene este mismo autor en otro trabajo («Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», Información Fiscal, núm. 2, 1994, pág. 13), en donde ha escrito al respecto: «Sabido es que en vía económico-administrativa la suspensión opera de manera automática con la garantía aportada por el interesado, del importe de la deuda tributaria, según dice el artículo 81.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. Si tenemos en cuenta que la deuda tributaria se integra por diversos componentes entre los que se encuentran las sanciones pecuniarias, es lógico deducir que en tales casos el aval prestado cubre también el importe de la multa que se incorpora al montante de la deuda tributaria. Con ello, se está quebrantando no ya el principio de presunción de inocencia –al avalarse una sanción sobre la que aún no se ha pronunciado Tribunal alguno–, cuanto el de tutela judicial efectiva que propende el acceso, sin trabas, a Jueces y Tribunales en defensa de los intereses ciudadanos. Si para recurrir una deuda tributaria que lleva incorporado el importe de una sanción en vía revisora, sea ésta la administrativa o la jurisdiccional, es preceptivo avalar junto con el importe de la liquidación tributaria, el montante de la sanción que la deuda lleva adherida, es fácil deducir que se está obstaculizando el libre acceso de los interesados a la vía jurisdiccional para que el Juez determine la procedencia de la sanción. De donde entiendo que existen argumentos contundentes para sostener que en el caso de la recurribilidad de deudas que incorporan el importe de la sanción tributaria consecuencia de la apreciación de conductas ilícitas, el aval que ha de prestarse si se accede a la suspensión del acto de liquidación, sólo puede alcanzar el principal de la deuda con los intereses de demora, más no al importe de la sanción, por resultar su exigibilidad contraria a los principios que nuestra Constitución garantiza en orden a procurar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos».

En este mismo sentido se han manifestado igualmente otros autores, conscientes de la importancia y de la imprescindible necesidad de adecuar nuestro ordenamiento Jurídico tributario a los principios dimanantes del texto constitucional.

ESTUDIOS

Y así, CARRERA RAYA («Propuesta de modificación de la suspensión de la ejecución de los actos en vía económico-administrativa», Impuestos, Tomo I, 1991, pág. 359), ha afirmado que la condición de contribuyente, y en sentido más amplio, la de sujeto pasivo de la obligación tributaria deriva de la posición pasiva que ocupa aquél en el seno de una relación jurídica de aquella naturaleza, y que las sanciones administrativas que le sean de aplicación deben estar mediatizadas por el principio de la presunción de inocencia plenamente aplicable en el ámbito administrativo, siendo en última instancia los Tribunales de justicia ordinarios quienes deben determinar en virtud de resolución judicial la culpabilidad de quien ha infringido presuntamente la norma tributaria, razón por la que llevar la ejecutividad de las sanciones tributarias hasta el extremo de que sólo garantizando su importe en la cuantía correspondiente puede paralizarse su ejecución sería tanto como admitir en una primera instancia la culpabilidad de unos hechos, actos o situaciones que sólo los Tribunales ordinarios deben determinarla cuando se impugna un acto de gestión agotada la vía económico-administrativa.

TORREGROSA CARNE («La suspensión en el caso específico de la imposición de sanciones tributarias», La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 211 y 212), ha indicado que en tanto un Tribunal no lo declare, las sanciones que, en su caso, hayan sido cuantificadas en la deuda tributaria de liquidaciones recurridas, no pueden ser objeto de ejecución, por lo que imponer su cumplimiento o exigir cuantía de su importe sin que se haya resuelto plenamente sobre la infracción que se sanciona, es presumir la culpabilidad en el mismo momento de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, es decir, en el mismo instante de interponerse la reclamación, lo que es contrario a la presunción de inocencia a que todos tienen derecho de acuerdo con el artículo 24.2 de la Constitución, de donde infiere acertadamente que la ejecutividad en estos supuestos puede y debe quedar remitida a un momento posterior, el de la firmeza de la sanción, lo que implica que deba admitirse su suspensión automática, y sin garantía, por la interposición de un recurso administrativo o judicial.

Y SOBREVALLS BELLET («El término de la vía administrativa como requisito para la ejecutividad de las sanciones: su relevancia a efectos de solicitud de suspensión», La suspensión de los actos de liquidación tributaria y el problema de las garantías, ob. cit., pág. 221), señala en esta misma línea que puede afirmarse con rotundidad que los componentes de la deuda tributaria deben escindirse en dos esferas: una, propiamente tributaria, y otra, sancionadora, de tal manera que mientras en los elementos de la primera opera el privilegio de ejecutividad, en la sanción está vedada esta prerrogativa hasta que el acto sea firme, al menos, en vía administrativa, trayendo en apoyo de su afirmación el artículo 138.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, añadiendo seguidamente este autor que esta apuntada dicotomía adquiere singular relieve a efectos de la suspensión del acto de liquidación tributaria, ya que no procede solicitarla en cuanto a la cuantía de la sanción ni, en consecuencia, procede su afianzamiento en los términos del artículo 81 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, sin perjuicio de las medidas cautelares susceptibles de ser adoptadas.

Esta acertada tesis ya ha sido acogida, por otra parte, en el Auto del TSJ de Galicia de 22 de mayo de 1992, que, como manifiesta GONZALEZ CARRERAS («La inmediata ejecutividad del acto de liquidación tributaria y las posibilidades de suspensión en la vía económico-administrativa y contenciosa», Quincena Fiscal, núm. 6, 1993, pág. 166), fue concluyente a la

hora de excluir la sanción de la garantía necesaria para obtener la suspensión por cuanto la misma tiene naturaleza punitiva que debe sustanciarse al margen de la relación tributaria, y en la Sentencia del TSJ de Galicia de 2 de junio de 1994, en la que, junto a otras afirmaciones con las que en absoluto estoy de acuerdo pese a lo indicado por la muy criticable Sentencia del TS de 2 de febrero de 1994 --como es, por ejemplo, la de que los medios de garantía establecidos en el artículo 81.4 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas son taxativos, no admitiéndose otros diferentes de los enunciados en el precepto--, se indica con total acierto que, a la vista de los posibles perjuicios que se pudieran ocasionar, es plenamente admisible que el aval se limite al importe de la cuota e intereses, con exclusión de la sanción.

Respecto al citado artículo 138.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa, conviene indicar, como ha escrito acertadamente MARTIN REBOLLO («Disposiciones administrativas y actos administrativos, La nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común», ob. cit., pág. 170), que el mismo ha significado un avance respecto a las previsiones legales anteriores de la LPA, que no establecían esta modulación; pero al propio tiempo un cierto retroceso respecto a la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en, por ejemplo, su Sentencia 66/1984, de 6 de junio, en la que se había afirmado que el derecho a la tutela judicial efectiva implicaba la necesidad de que recayese resolución judicial acerca de la suspensión pedida antes de que se ejecutase el acto, lo que equivalía a decir, como pone de relieve este último autor, que el mismo no era ejecutivo hasta que un juez no tuviese la oportunidad de pronunciarse sobre la solicitud de suspensión, extremo éste que no es, desde luego, el que se desprende de la lectura literal de referido artículo 138.3, que permite que el acto sancionatorio se ejecute aun cuando se hubiese presentado el recurso contencioso contra él.

ESTUDIOS

PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION TRIBUTARIA Y PROCEDIMIENTO SANCIONADOR TRIBUTARIO^(*)

Ernesto ESEVERRI MARTINEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

I.- El planteamiento

La presente intervención, tiene por objeto evidenciar la perversidad que supone, para el procedimiento que se desarrolla con ocasión de la aplicación de los tributos, conjugar de modo inseparable las actuaciones seguidas para fijar el an y el quantum de la obligación tributaria y aquéllas otras que deben desarrollarse cuando existen indicios de que la conducta llevada a cabo por el obligado tributario es constitutiva de una infracción tributaria y, por ello, sancionable.

Así es. Los usos que han venido rigiendo en el comportamiento de los órganos de la Administración tributaria encargados de fijar los elementos constitutivos del tributo y su cuantificación, han determinado que la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria se lleve a cabo de forma simultánea con la del procedimiento sancionador. El aforismo clásico nos dice que los usos se convierten en costumbres y las costumbres se tornan en leyes; este modo de actuar por parte de los órganos encargados de instruir el procedimiento tributario, en efecto, devino en costumbre o práctica administrativa, sin embargo, no ha llegado a reflejarse en una Ley –entendido el término en su sentido de fuente formal del Derecho– pero sí en alguna que otra disposición reglamentaria, a la que luego me referiré, que llega a respaldar este irregular comportamiento de los órganos de la Inspección con ocasión de la aplicación de los tributos.

En mi opinión, los principios que informan la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria no son coincidentes con los que inspiran el desarrollo del procedimiento sancionador, el primero tiene su fundamento en el genérico deber de contribuir al sostenimiento del

^(*) Conferencia pronunciada con motivo de las Jornadas de Estudio organizadas por la Delegación Territorial Primera de la AEDAF, en Almagro (Ciudad Real), durante los días 14, 15 y 16 de abril de 1994.

ESTUDIOS

gasto público en función de las capacidades económicas individuales, mientras que el segundo arranca del llamado *ius puniendi* del Estado concretándose en este punto, en la existencia de una potestad sancionadora de la Administración. Por lo mismo, los intereses que deben ser tutelados por el Ordenamiento con ocasión del desarrollo de uno y otro procedimiento difieren notablemente. La actuación administrativa al ser reglada garantiza la ausencia de discrecionalidad en el desarrollo de la instrucción, al tiempo que se repliega a la tutela de jueces y Tribunales la revisión de los actos por él dictados; por otro lado, la presunción de legalidad que se predica del acto administrativo incide sobre su validez y eficacia para recoger el principio del **favor acti propiciando así la inmediata ejecutoriedad de los mismos; junto con éllo, la posibilidad de que el interesado alegue en el curso del procedimiento cuanto mejor convenga a sus intereses y la obtención de obtener información sobre los asuntos que se instruyen con la oncoación del procedimiento, son, desde luego, criterios a observar en cualquier procedimiento administrativo y por ello, con mayor razón cuando el instruido es un expediente sancionador. Sin embargo, en éstos concurren otros criterios y principios que le dotan de una especial singularidad.**

El Tribunal Constitucional ya tuvo oportunidad de decir que: **“Los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicados a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución. No se trata, por tanto –advierte–, de una aplicación literal,** dadas las diferencias apuntadas [con los criterios que inspiran el orden penal], sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional” (STC de 8 de junio de 1.981). Quiere ello decir que, además de los criterios que rigen en el proceder de los órganos de la Administración, principios como el de presunción de inocencia, el derecho a la prueba, a no confesarse culpables, o a no declarar contra sí mismos, son de estricta aplicación en el ámbito del procedimiento sancionador tributario por lo que el comportamiento de los órganos que lo instruyen debe estar condicionado por el respeto y garantía de esos principios procesalistas, además, de los que resultan ser comunes al desarrollo de cualquier procedimiento administrativo.

Si los principios que fundamentan uno y otro tipo de procedimiento son distintos, sus efectos jurídicos difieren también a poco que se considere que a través del procedimiento de liquidación lo que se propende es constatar la situación tributaria el sujeto pasivo, fijando después el importe de la obligación tributaria, mientras que a través del procedimiento sancionador lo que se persigue es la calificación de las conductas infractoras, la identificación del sujeto infractor y la graduación de la sanción en atención a la relevancia de la conducta. Por lo demás, no deja de ser paradójico que con el comportamiento que se sigue en la actualidad, la diferencia entre un sujeto pasivo y un sujeto infractor resulta inapreciable pues tal parece que todo sujeto pasivo por el hecho de serlo, se convierte, además, en potencial sujeto infractor. Bien está que ambos hayan sido incluidos en el género de los **obligados tributarios**, pero no es aconsejable que se produzca su simbiosis jurídica porque, resulta evidente, la condición de uno y otro es diferente en la aplicación de los tributos, como diferentes son también los efectos jurídicos que se desprenden de una y otra posición subjetiva.

II.- Las causas de la instrucción paralela de ambos procedimientos

No se concretan en una sólo y posiblemente se aprecien otras más a las que aquí dejo apuntadas, pero a mi entender éstas son las que han procurado esa convivencia de actuaciones liquidadoras y sancionadoras en el desarrollo del procedimiento de gestión tributaria. En primer lugar y de origen histórico, las funciones que tradicionalmente se encomendaron a los órganos de la Inspección en el orden sancionador –que no, en el de comprobación e investigación, ni en el de liquidación– propicia que este órgano nazca para reprimir conductas anti-jurídicas de contribuyentes lo que ha hecho que las facultades sancionadoras acompañen las actuaciones de la Inspección desde sus orígenes y se haya contemplado con toda naturalidad que por sus órganos se lleven a cabo, también, las actuaciones sancionadoras pertinentes. La genuina función regularizadora de situaciones tributarias conducente a indagar, comprobar e investigar realidades con transcendencia tributaria, determina asimismo que se asignen a la Inspección funciones coactivas para reprimir las conductas irregulares del contribuyente defraudador, lo que motiva en el transcurrir de los tiempos que el órgano encargado de determinar el volumen de la deuda tributaria, sea, al propio tiempo quien califique la conducta infractora y señale el importe de la multa que de ella se derive.

Los preceptos de la Ley General Tributaria, han contribuido también a fomentar este estado de cosas, y en su propia estructura se advierte la confusión entre lo que es la deuda tributaria y lo que son las sanciones consecuencia de conductas tributarias antijurídicas; así, no existe una sólida diferenciación entre lo que es el procedimiento de gestión y su desarrollo y lo que debe ser la incoación de un procedimiento sancionador, ambos se confunden y se esconden en esa serie de actuaciones encomendadas a los órganos de la Inspección conviviendo en una estrecha fraternidad, cuando por su naturaleza y por sus efectos, se trata de procedimientos asimiles.

Exponente de esta situación es, sin lugar a duda, el artículo 58.2 LGT, cuando entre los componentes de la deuda coloca a las sanciones pecuniarias (letra, e del precepto). Desde mi punto de vista, las sanciones tributarias no son deuda tributaria en el sentido de que no se trata de elementos que deban influir en su cuantificación. Las sanciones tributarias son multas que sobrevienen por la comisión de un ilícito tributario que deben estructurarse aisladas de la deuda y que no pueden influir en el montante de la misma, siempre que se tenga en cuenta, claro está, que la llamada deuda tributaria es la concreción individual del deber de contribuir en razón de las capacidades económicas de cada ciudadano. Si, en la concepción tradicional del tributo se hacía el énfasis de que éste tiene el carácter de una prestación coactiva **que no supone la sanción de un acto ilícito**, no se comprende por qué el redactor de la Ley se empeñó en introducir en el quantum del tributo un elemento que no guarda carta de identidad alguna con la figura que origina esa prestación.

Otro tanto sucede con el instituto de la prescripción recogido en el artículo 64 de la Ley, cuando entre los derechos y acciones que prescriben a los cinco años, cita como es sabido, “la acción para imponer sanciones tributarias”, con lo cual la responsabilidad derivada de la infracción tributaria corre la misma suerte que la responsabilidad en el pago, siendo cuestionable semejante similitud pues quizá convendría diferenciar los efectos jurídicos del paso del tiempo en uno y otro caso.

O, en fin, cuando en el ámbito de la subjetividad tributaria la Ley General identifica como deudores tributarios a quienes colaboren o sean causantes en la realización de una conducta

ESTUDIOS

infractora, como sucede en el artículo 38.1 que califica a los autores de estas conductas de responsables solidarios. El responsable, en cualquiera de sus modalidades, es un deudor tributario que la Ley sitúa junto al sujeto pasivo para garantizar así el cumplimiento de las prestaciones tributarias, pero desde cualquier punto de análisis que se haga, quien colabora en la comisión de una conducta infractora es infractor, no deudor de una obligación tributaria.

Estas y otras situaciones que se deducen de la lectura de las leyes tributarias, no hacen otra cosa que evidenciar ese totum revolutum que se aprecia entre la instrucción del procedimiento de liquidación tributaria y el procedimiento sancionador que al producirse en unidad de actuaciones distorsionan su curso, sus efectos y la posición de los interesados en su desarrollo.

Las tradicionales, pero injustificadas, razones de agilidad y simplicidad en el desarrollo del procedimiento tributario, han fomentado también la confusión advertida. La agilidad que debe inspirar el desarrollo de las actuaciones de la Administración no puede instrumentarse a costa de las garantías que asisten a los legitimados en el procedimiento y en el caso que nos ocupa, desde luego, la simultaneidad de las funciones liquidadoras y sancionadoras no queda justificada por razones de simplificación y por el hecho de que sea el mismo órgano administrativo el encargado de fijar los elementos del tributo y de calificar los ilícitos, pues confluyendo esas funciones en un mismo órgano, las garantías que deben presidir uno y otro procedimiento no resultan coincidentes como ya decía con anterioridad.

III.- Las consecuencias de la instrucción simultánea de ambos procedimientos

No son, desde luego, inocuas. La yuxtaposición de procedimientos ha producido –como señalaba al principio– efectos perversos tanto, para el buen desarrollo del procedimiento de liquidación tributaria, como para el mejor entendimiento del procedimiento sancionador tributario.

Por lo que se refiere al primero de ellos, la tendencia marcada en los últimos tiempos a procurar una judicialización del procedimiento de aplicación de los tributos, se presenta como el efecto inmediato de esta conjunción de procedimientos. Sólo así puedo entender la voces alzadas en pro de que en el procedimiento de gestión tributaria tengan acceso principios y garantías que son propias del proceso penal. Sólo así se entiende la reivindicación del principio de presunción de inocencia en el ámbito de la gestión de los tributos, o el derecho a la prueba plena y convincente, o el derecho a la no autoinculpación; principios todos ellos que pudiendo actuar a modo de garanta en la instrucción de un procedimiento sancionador, escasa o ninguna eficacia tienen, en el curso de un procedimiento de liquidación tributaria cauce formal por donde se materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En efecto, si nos situamos en el contenido del principio de presunción de inocencia, es evidente que sus efectos son nulos en el conjunto del procedimiento de liquidación en donde la fijación de los elementos del hecho imponible no tiene que ver con la inculpación del sujeto pasivo; como tampoco produce su efecto en el ámbito de la prueba. El referido principio supone que toda condena debe ir precedida de una actividad probatoria, y que la prueba debe ser objetiva y plena de modo que proporcione la certeza de la culpabilidad, “sin que sea hacedero

acudir, en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador, a los hechos presuntos, conjeturas, apreciaciones subjetivas o presunciones de culpabilidad" lo que excluye cualquier grado de responsabilidad presunta y de responsabilidad objetiva. De esta manera su plena eficacia que la tiene, en el curso del procedimiento sancionador, queda diluida injustificadamente cuando éste se entremete en un procedimiento administrativo como es el de liquidación tributaria en sentido estricto.

Otro tanto cabe señalar con el derecho a no declarar contra sí mismo que la Constitución garantiza en su artículo 24.2. Como ha señalado la STC 110/1.984, de 26 de noviembre, "la inspección va dirigida a verificar la conducta fiscal del contribuyente y, en particular, a constatar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esa actividad investigadora conducirá a obtener las pruebas, en su caso, de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que no se le exige al contribuyente la difícil prueba de su inocencia. Lo único que se le impone es el deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación... No se le exige, por tanto, que declare contra sí mismo". Se le exige que colabore con la Inspección en el análisis de su situación tributaria, sin perjuicio de que tanto la negativa a colaborar, como la incorrecta declaración de datos a la Hacienda Pública pueda dar origen a la instrucción de un procedimiento sancionador que será la causa, no de una autoinculpación del obligado tributario, sino de la infracción de su deber de colaboración con el Fisco.

Sin embargo, la confusión de procedimientos se proyecta sobre el orden jurídico sustantivo, causando unos efectos que en buena medida no deben ser queridos por contrarios a Derecho. Es el caso concreto, por ejemplo, de la suspensión en vía económico-administrativa, o en sede jurisdiccional, del acto de liquidación tributaria con la garantía de aval suficiente de la cantidad adeudada. Sabido es que en vía económico-administrativa la suspensión opera de manera automática con la garantía aportada por el interesado, del **importe de la deuda tributaria**, según dice el artículo 81.1 del RPREA. Si tenemos en cuenta que la deuda tributaria se integra por diversos componentes entre los que se encuentran las sanciones pecuniarias, es lógico deducir que en tales casos el aval prestado cubre también el importe de la multa que se incorpora al montante de la deuda tributaria. Con ello, se está quebrantando no ya el principio de presunción de inocencia –al avalarse una sanción sobre la que aún no se ha pronunciado Tribunal alguno–, cuanto el de tutela judicial efectiva que propende el acceso, sin trabas, a Jueces y Tribunales en defensa de los intereses ciudadanos. Si para recurrir una deuda tributaria que lleva incorporado el importe de una sanción en vía revisora, sea ésta la administrativa o la jurisdiccional, es preceptivo avalar junto con el importe de la liquidación tributaria, el montante de la sanción que la deuda lleva adherida, es fácil deducir que se está obstaculizando el libre acceso de los interesados a la vía jurisdiccional para que el Juez determine la procedencia de la sanción. De donde entiendo que existen argumentos contundentes para sostener que en el caso de la recurribilidad de deudas que incorporan el importe de la sanción tributaria consecuencia de la apreciación de conductas ilícitas, el aval que ha de prestarse si se accede a la suspensión del acto de liquidación, sólo puede alcanzar al principal de la deuda con los intereses de demora, mas no al importe de la sanción por resultar su exigibilidad contraria a los principios que nuestra Constitución garantiza en orden a procurar la tutela judicial efectiva de los ciudadanos.

Igual acontece con la utilización de las presunciones legales como instrumentos de prueba. Es conocida la frecuencia de la presunción legal en el ámbito de aplicación de los tribu-

ESTUDIOS

tos como consecuencia de que nos encontramos con un procedimiento inquisitivo y que se instruye de oficio, por lo que cuando se prevé que los interesados en él no van a aportar los elementos necesarios de prueba que permiten la cuantificación de la deuda tributaria el Ordenamiento la procura, acudiendo al expediente legal de la presunción en su doble vertiente de relativa o absoluta, según permita la prueba en contrario o no. La presunción por tanto, sin ser una prueba en sentido estricto, es un instrumento que facilita a los órganos de la Administración tributaria el acceso a la prueba.

Pues bien, dicho lo anterior, es lo cierto que los efectos de las presunciones no operan con la misma intensidad en el conjunto del procedimiento de liquidación tributaria que en el ámbito de un procedimiento sancionador. La presunción permite sustituir la verdad material por la verdad formal o aparente y siendo procedente la liquidación de los elementos de un tributo en base a alguna regla de presunción —piénsese en la que determina la existencia de incrementos no justificados de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta, o en este mismo tributo, la que establece que toda prestación del trabajo y del capital se entiende retribuida por su valor de mercado—, la solución no resulta tan lógica cuando la presunción, además de fijar algún elemento del tributo, deviene determinante para calificar la existencia de una conducta ilícita. Si bien, sobre este extremo no se pueden hacer pronunciamientos aligerados, pues quizá sería interesante diferenciar la sanción tributaria que deriva de la aplicación de una presunción legal, de la sanción basada en la responsabilidad presunta del infractor, ya que siendo esta última, desde luego, rechazable, la primera puede ser consecuente con el Derecho, pues a fin de cuentas, la norma presuntiva es un expediente técnico que se pone a la disposición del órgano administrativo para que proceda en los supuestos en los que le resulta imposible o con cierto grado de dificultad probar los elementos que integran un hecho imponible. En cualquier caso, la aplicación de la regla de presunción en el curso del procedimiento de liquidación tributaria no tiene los mismos efectos que su extensión a la conducta infractora del contribuyente y por ello, su admisibilidad, debe ser matizada en el discurso del procedimiento sancionador tributario.

En materia de información, alegaciones y medios de prueba, la intensidad y calidad con que esas conductas se requieren de los órganos instructores difiere, a mi entender, según que se trate de un procedimiento de liquidación tributaria o de un procedimiento sancionador. El derecho del ciudadano a ser informado de que se le está incoando un procedimiento administrativo, las causas que lo han motivado, la apertura de un período de alegaciones para la defensa de sus intereses y de que se le permita aportar los medios de prueba que estime pertinentes, se han convertido en garantías consustanciales a respetar en el desarrollo de cualquier actividad de la Administración frente a los particulares, así lo ha venido a reconocer la Ley 30/1.992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (art. 35), y por ello resultan aplicables en cualquier procedimiento administrativo, también en el sancionador; ahora bien, en el curso de éste lucen con especial significado, por ejemplo, el deber de la Administración de informar al administrado, en pieza separada, que se le incoa un procedimiento sancionador, la razón que lo motiva, el plazo que tiene para alegar y por supuesto, no deben restringirse los mecanismos de prueba que tenga a bien emplear el particular para la defensa de sus intereses. Incluso, alguna de las prerrogativas de las que goza el actuar administrativo, desaparece cuando de la instrucción de un expediente sancionador se trata.

En efecto, sabido es que el art. 145.3 LGT califica a las actas y diligencias de la Inspección de documentos públicos que hacen prueba de los hechos que motivan su formalización,

mas esa presunción de veracidad de las actas adquiere plena eficacia en el curso del procedimiento de liquidación tributaria y en cuanto a la fijación de hechos, pero no se extiende al procedimiento sancionador que deriva de la apreciación de una conducta ilícita por parte del sujeto pasivo. En el conjunto de este procedimiento el acta inspectora no goza de veracidad absoluta e indiscutible, y su contenido puede ceder frente a otras pruebas que conduzcan a soluciones distintas, dicho en otros términos, el acta inspectora en sí, no es determinante de ninguna sanción pues con ellas se pone fin a la fase de instrucción del procedimiento de liquidación que da paso a la fase de liquidación en sentido estricto y, en su caso, a la iniciación del expediente sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la fundamental presentada por la parte contraria (STSJ Canarias, 17 septiembre de 1.993).

En este extremo fue, sin duda, aleccionadora la STC 76/1.990, de 26 de abril, cuando entendió que efectivamente, el acta inspectora únicamente cierra la fase de liquidación tributaria debiendo después y, en su caso, iniciarse el expediente sancionador, en el transcurso del cual el contribuyente podrá efectuar alegaciones y aportar los medios de prueba que combatan la fundamental presentada por la parte contraria de manera que, aunque se presuma legal el acto administrativo sancionador la prueba de la infracción y la sanción recae sobre la Administración. "En vía judicial –dice el TC–, las actas de la Inspección de los Tributos incorporadas al expediente no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho". "Ello no quita –según el TC– sin embargo, que, en orden a la veracidad o certeza de los hechos sancionados, el órgano judicial habrá de ponderar el contenido de las diligencias y actas de la Inspección de los Tributos, teniendo en cuenta que tales actuaciones administrativas, formalizadas en el oportuno expediente, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, como ha quedado dicho, son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo".

Esto es interesante destacarlo. El TC relativizando el valor del acta como medio de prueba en el enjuiciamiento de un expediente sancionador, está reconociendo –como no podía ser de otro modo– que, en cualquier caso, es el juzgador quien debe enjuiciar libremente la prueba que se trasluce del acta inspectora. Esta reflexión me parece interesante para conectarla con el contenido actual de las actas de la Inspección, a través de las cuales el actuario propone la regularización de la situación tributaria de contribuyentes, pero en cuya tramitación, por ejemplo, se priva al interesado de la puesta en su conocimiento del informe del instructor que razona las actuaciones practicadas; junto con ello, es notorio que la mayoría de las actas que contienen propuestas de sanción se limitan a consignar no tanto las conductas contrarias a Derecho cuanto el precepto de la LGT que delimita la infracción en su modalidad de simple o grave; y como colofón, hay una ausencia prácticamente total a cualquier referencia indicativa del criterio conforme al que se ha procedido a graduar la sanción tributaria. Todos estos defectos evidentes que se vienen cometiendo en la tramitación de las actas, han de ser alegados ante el juez de lo contencioso-administrativo, pues es la fórmula adecuada para lograr su convicción de que la eficacia probatoria del acta no se corresponde con la realidad de lo actuado y por tratarse de un expediente sancionador el que a ella se incorpora, debieron ser observados con más rigor las garantías constitucionales que propenden la presunción de inocencia.

ESTUDIOS

Es de destacar que los Tribunales de Justicia ya vienen detectando estas irregularidades y en vía revisora se corrigen oportunamente en los términos que, por ejemplo, indica la STSJ de Cataluña, de 11 de mayo de 1.993, "Si el acta de la Inspección debe tener un contenido que puede considerarse como tipificado por la norma anteriormente expuesta [se refiere el Tribunal al art.49 RGIT], y de la que no puede prescindir los Servicios de las Inspección, cuando se trate de recoger los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo. Pero cuando se trate de la aplicación de una norma propia del derecho Administrativo Sancionador, en este caso, en materia de infracciones tributarias, las cautelas deben ser extremas, con el fin de evitar causar una situación de confusión, oscuridad o indefensión al sujeto pasivo". "Es por ello –concluye en su razonamiento– que la imposición de cada sanción debe ir acompañada de los hechos que la justifican y la correspondiente valoración a efectos de poder aplicar el principio de proporcionalidad. No es suficiente, pues, la mera indicación de la norma aplicable y el tanto por ciento correspondiente, pues, dicho tanto por ciento de sanción impuesto debe guardar una directa e íntima relación con los hechos que se pretenden sancionar, en caso contrario la sanción es nula".

En términos parecidos ha tenido oportunidad de manifestarse TSJ de Madrid (S. 2 de diciembre de 1.993)- "Como la Sala ha reiterado en numerosas ocasiones, recogiendo al respecto la doctrina legal y constitucional recaída sobre este punto, las Actas en las que se propongan sanciones han de recoger escrupulosamente tanto el hecho infractor como la tipificación del mismo y esto tanto en su aspecto material como en su encuadre en el específico precepto que los contempla", por lo que como en el caso de Autos no existía una sola mención ni al hecho ni a su tipificación y tampoco se citaban disposiciones de las varias que constan en la LGT, el Tribunal estima la demanda y anula la sanción deducida del acta inspectora.

A los mismos resultados llega la misma Sala (TSJ de Madrid) en sentencia de 25 de noviembre de 1.993: "En orden a la aplicación de los principios constitucionales al derecho sancionador y dentro del primero de ellos, que es el de presunción de inocencia proclamado en el art. 24.2 de la Carta, se hace preciso examinar los antecedentes del litigio a efectos de concluir sobre su debido respeto. Pues bien –dice el Tribunal– el citado principio junto con el de tipificación que exige el precepto constitucional siguiente, suponen la necesidad de constancia expresa de la infracción cometida y a continuación su encuadre en un tipo previamente definido. Posteriormente, una vez constatados los elementos contrarios sería, en su caso, el momento de decidir sobre la concurrencia del resto de los requisitos legalmente exigibles y, en concreto, los elementos subjetivos de la culpabilidad que, con carácter previo, pretende incumplidos la demandante". "En consecuencia con lo expuesto –prosigue en el siguiente FJ– es preciso examinar la imputación efectuada en el caso de autos y, en relación con la misma, el Acta menciona estrictamente los arts. 77 y siguientes de la Ley General Tributaria. Tal mención es absolutamente insuficiente a los efectos descritos en el fundamento precedente pues ni define la infracción supuestamente cometida ni la encuadra correctamente en la tipificación legal que en su caso le fuera aplicable. Por ello procede la anulación de la sanción impuesta, sin perjuicio de la validez del resto de los conceptos que contiene la liquidación, estimando con ello el presente recurso".

De todo lo cual cabe deducir que, si bien los efectos probatorios del acta –en particular, la presunción de veracidad y certeza de la que gozan según el art. 140.3 LGT– se presentan contundentes para acreditar la validez de las actuaciones administrativas que conducen al acto de liquidación tributaria y para la acreditación, por tanto, de éste, no resultan de la

misma transcendencia en el curso del procedimiento sancionador en lo que se refiere a la calificación de las conductas infractoras, su tipificación y la determinación de los elementos subjetivos de la culpabilidad, así como de los criterios utilizados para la graduación de la sanción, cuestiones todas ellas que en atención al principio de presunción de inocencia y para evitar inseguridad jurídica del administrado, han de quedar manifiestos en el cuerpo del acta, o lo que es lo mismo, en el curso de las actuaciones instructoras del procedimiento sancionador. En consecuencia en el ámbito sancionador tributario no basta, por ejemplo, citar el artículo 77 y ss. LGT para con ello entender definida y calificada la infracción tributaria y su encuadre dentro del tipo correspondiente. Todo lo cual significa que las cautelas que deben desarrollarse en el ámbito del procedimiento sancionador han de ser diferentes, por más severas, de aquellas otras que conducen a pronunciar el acto de liquidación tributaria.

Una última apreciación en este mismo orden de consideraciones. El artículo 77 LGT, tras su modificación operada por Ley 10/1.985, determinó que los ilícitos tributarios se castigarían a título de mera negligencia, lo que significó un cambio ostensible en el comportamiento de los órganos sancionadores que en una primera aproximación al precepto habían entendido que con la nueva redacción dada se estaba introduciendo en el ámbito sancionador tributario un criterio de responsabilidad objetiva, conforme al cual, la mera inobservancia de la norma determinaba el ilícito tributario. La doctrina asentada por el Tribunal Constitucional –STC 76/1.990, de 26 de abril– es concluyente: “La Ley 10/1.985 no ha alterado el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, en el cual sigue rigiendo el principio de responsabilidad por dolo o culpa... Es cierto que.... en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad... Por el contrario... sigue rigiendo el principio de culpabilidad principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”. Es evidente que la interpretación efectuada por el TC es la correcta, como lo fue también la señalada por el Tribunal Supremo en profusa y reiterada jurisprudencia (SS.21.IX.1.987; 2.XI.1.987; 8.V.1.987; 22.IX.1.987; 13.X.1.989; 6.II.1.989) no obstante, contribuye poco a su operatividad la conjunción de los procedimientos de liquidación tributaria y sancionador. En efecto, la instrucción del expediente sancionador, sin más referencia que a la genérica tipificación de las infracciones tributarias en el artículo 77 LGT, sin determinar el grado de dolo o culpa que ha acompañado la actuación de los sujetos pasivos; la falta de descripción de las conductas ilícitas; y en ocasiones, la falta de apertura de un período de alegaciones por el interesado, determinan que aún cuando la Ley General haya mantenido el principio de responsabilidad subjetiva de los infractores, en la práctica, el uso administrativo conduce a que la misma se objete en bastantes ocasiones, sin dar respuesta a los contenidos esenciales de cualquier expediente sancionador. Considero que esta forma viciada de operar por parte de los órganos instructores es también el resultado de conjugar ambos procedimientos, sin separación entre las actuaciones que a cada uno corresponden.

IV.- La fórmula de solución

Es curioso observar que unas actuaciones procedimentales que conducen a resultados tan poco deseados, no tienen respaldo en la legalidad de ninguna disposición jurídica que venga

ESTUDIOS

a establecer la confluencia de procedimientos. Ni la Ley General Tributaria, ni ningún otro texto legal, ordenan que el procedimiento sancionador debe instruirse conjuntamente con el procedimiento de liquidación.

A nivel reglamentario, por su parte, el artículo 7º del RD 2631/1.985, de 18 de diciembre, sobre Procedimiento para sancionar las Infracciones Tributarias, dice: "Cuando la Inspección de los Tributos haga cosntar en sus actas o diligencias acciones u omisiones constitutivas, en su caso, de infracciones tributarias simples o graves, el procedimiento para sancionar tales infracciones se ajustará a los dispuesto en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos para la tramitación de las actas o diligencias". En el art. 49.2 de este Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD.939/1.986, de 25 de abril, cuando se refiere a los datos que han de consignarse en las Actas de la Inspección, la letra e) afirma que entre ellos debe reproducirse: "En su caso, la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que se aprecien, incluyendo los intereses de demora y las sanciones tributarias aplicables, con especificación de los criterios para su graduación y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario". Y en el art. 59, a propósito de la tramitación de las diligencias, se dice en su apartado 4 que en la misma diligencia se le comunicará al sujeto pasivo que entendiéndose incoado el correspondiente expediente sancionador, dispone de un plazo de quince días después del tercero siguiente a la fecha de la diligencia, para formular alegaciones ante la dependencia inspectora; sin que por lo demás, en el artículo 60, a propósito de la tramitación de las Actas, nada se diga sobre cómo debe procederse cuando de su instrucción deriven la apreciación de ilícitos que deban ser sancionados.

Todo lo anterior, no hace sino poner de manifiesto que, primero, la simultánea tramitación de los procedimientos de liquidación y sancionador tributario –caso de estar prevista a nivel normativo– trae su causa de la redacción dada en ciertas disposiciones reglamentarias a las actuaciones que deben seguirse en la tramitación de actas y diligencias; segundo, que es en el art. 49.2 del RGIT donde se dice que en el cuerpo del acta inspectora el actuario, al regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo, indicará las infracciones apreciadas y especificará los criterios de graduación de la sanción que se proponga; tercero, por las razones aquí apuntadas y otras de mayor calado argumental que pudieran añadirseles, no parece que sea suficiente el contenido de esa, o de esas, disposiciones reglamentarias para mantener el ejercicio de una práctica administrativa que violenta principios declarados constitucionalmente y atenta contra la seguridad jurídica de los obligados tributarios al hacer confluir dos procedimientos que, por su naturaleza y su carácter, no pueden ser identificables.

La situación mantenida en la instrucción de esos procedimientos no debe prolongarse por más tiempo y su práctica demuestra que, en el ámbito tributario, tan importante como buscar la defensa del contribuyente a través de la invocación de principios declarados constitucionalmente, lo es también, observar las conductas y comportamientos de los órganos de la Administración desarrollados a través de los oportunos procedimientos pues viene siendo éste el lugar donde se conculca la elemental seguridad jurídica que la Constitución garantiza.

ESTUDIOS

LA INFORMACION PRIVILEGIADA Y EL TRAFICO DE INFLUENCIAS^(*)

Francisco ESPINOSA LOPEZ

Profesor Mercantil
Presidente de la AEDAF

Sumario

1. INTRODUCCION
2. FUENTES DE INFORMACION
 - 2.1. Diccionario de la Real Academia.
 - 2.2. Código Penal.
3. SOBORNO
4. EXTORSION
5. PREVARICACION
6. COHECHO
7. MALVERSACION DE CAUDALES PUBLICOS
8. FRAUDES Y EXACCIONES ILEGALES
9. NEGOCIOS PROHIBIDOS A CIERTOS FUNCIONARIOS
10. INFORMACION PRIVILEGIADA
11. TRAFICO DE INFLUENCIAS

^(*) Conferencia pronunciada en el Colegio Mayor BIDEALDE, de Bilbao, el día 28.3.95.

ESTUDIOS

12. BREVE REFLEXION DE LO QUE ES EL DERECHO PENAL
13. CAUSAS QUE PROVOCAN LOS COMPORTAMIENTOS PERSONALES IRREGULARES
 - 13.1. La internacionalización de la cultura: libertad no responsable.
 - 13.2. El bajo nivel de comportamiento ético y los instrumentos que se utilizan para que esto se produzca.
 - 13 3. La especulación incontrolada.
14. TERAPIA NECESARIA PARA COMBATIR LAS CAUSAS SEÑALADAS
15. CONCLUSION

1. INTRODUCCION

Antes de iniciar mi charla sobre el tema que me ha sido adjudicado quiero decirles, con honestidad y humildad, que la primera pregunta que me he hecho ha sido la siguiente: ¿Qué hace una persona como yo –un modesto experto en tributos– en un sitio como éste para hablarles a Vds. sobre unos temas que conceptualmente tendrían que ser desarrollados por un experto penalista?

Pido disculpas a todos los asistentes por haber tenido el atrevimiento de aceptar la invitación que me ha sido hecha por la Dirección del COLEGIO MAYOR BIDEALDE, invitación que le agradezco expresamente.

Las dos únicas razones que me han movido a aceptar la invitación se deben, en primer lugar, a que como ciudadano de a pie, deseo ser no sólo **espectador** de los efectos negativos que generan el uso y abuso de la **información privilegiada y el tráfico de influencias** y que nos afectan a todos, a Vds. y a mi, sino como **actor**, que denuncia, pacíficamente, con la apoyatura que le da su sentido común, su moral elemental y sus superficiales conocimientos del Derecho Penal, las actuaciones de quienes utilizan descarada y solapadamente medios ilícitos para conseguir un lucro personal a costa del empobrecimiento material y moral de otros. Este hecho, unido al de ser Presidente de la ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, Asociación que vela, de una forma especial, por la formación profesional y por el comportamiento ético de sus miembros, han sido las dos razones que justifican mi presencia ante Vds. y confío sirvan para que me admitan generosamente las disculpas que antes les he pedido. Mi único objetivo es intentar lograr un acercamiento a los problemas que voy a enunciar con el propósito de que alguien los analice con más rigor para poder llegar a confirmar, en su caso, las causas reales que los generan y que al final señalo y poder aplicar, lo antes posible, la terapia adecuada que propongo para lograr las soluciones necesarias que mejoren nuestra convivencia.

2. FUENTES DE INFORMACION

2.1. Diccionario de la Real Academia

Engañar:	No decir la verdad. Falsedad.
Falsedad:	Simular. Mentir.
Verdad:	Conformidad de la realidad de las cosas con el concepto que de ellas forma la mente. Conformidad de lo que se dice con lo que se siente o piensa.
Permisividad:	Que permite y consiente.
Honradez:	Cualidad moral que nos lleva al más riguroso cumplimiento de nuestros deberes.
Moral:	Ciencia que trata del bien en general y de las acciones humanas en orden a su bondad o malicia.
Ética:	Parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre. El deber, en general, es objeto de la ética.

ESTUDIOS

Los filósofos, Fernando Savater y José Antonio Marina, entre otros, nos dicen que **la ética “es el esfuerzo de la inteligencia por descubrir cuál es el modo de vivir más adecuado para el hombre, el que desarrolla sus mejores posibilidades y satisface sus más profundas aspiraciones”**. Los medios lícitos que han de utilizarse, añadiría yo, para lograr el fin último del ser humano, es decir, la felicidad.

2.2. Código Penal

- **La prevaricación**, en los artículos 351 al 361.
- **La información privilegiada**, en los artículos 367 y 368. El cohecho, en los artículos 385 al 393.
- **La malversación de caudales públicos**, en los artículos 394 al 399. Los fraudes y exacciones ilegales, en los artículos 400 al 403.
- **Los negocios prohibidos a los funcionarios públicos**, en el artículo 404.
- **El tráfico de influencias**, en los artículos 404 bis a), 404 bis b) y 404 bis c). Este hecho punible fue incorporado al Código Penal por la L.O. n° 9/1991, de 22 de marzo.

En la actualidad se encuentran pendientes de aprobación, para convertirse en Ley, un Proyecto de Ley Orgánica que modifica determinados artículos del Código Penal (art° 349, 349 bis, 350 y 350 bis) relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social y un Anteproyecto también de Ley Orgánica, más ambicioso por cuanto supone una reforma completa del Código Penal, dándole nueva redacción.

Este es el marco legal que afecta directamente a los dos temas concretos que son objeto de mi conferencia. Las penas de estos hechos tipificados figuran recogidas en cada uno de los artículos señalados y la duración y efectos de las penas figuran regulados en el artículo 33 y siguientes del Código Penal.

Pues bien, centrados los dos conceptos, **el de la información privilegiada y el del tráfico de influencias**, dentro del marco legal señalado vamos analizar, brevemente, como antecedentes de estos nuevos conceptos, los que ya existían tipificados en el Código Penal mucho antes del año 1991: **el soborno y el cohecho**.

Estos conceptos que son muy antiguos en la literatura penal y que incluso se remontan a la literatura bíblica –Eva sobornó a Adán–, se convierten en prevaricación, cohecho, etc, cuando una de las partes que interviene en su ejecución, es un funcionario público.

3. SOBORNO

En el soborno se produce siempre el deseo de obtener un beneficio, un lucro personal, bien para sí o bien para un tercero directa o indirectamente relacionado con la persona que lo practica, ofreciéndose por parte de ésta, dinero u otra dádiva a la persona que está integrada en cualquier tipo de Organización pública o privada y tiene la posición o cargo adecuado para ejecutar o estimular a que se ejecute la operación que se le plantea por quien ofrece el soborno.

Con los sobornos se pretende conseguir de **forma irregular**, entre otras,

- Una sentencia, resolución administrativa o arbitraje injusto o arbitrario,
- la calificación urbanística e interesada de terrenos,
- una subvención o concesión pública -la adjudicación de un contrato de obras, de suministro o de servicios,
- la compra-venta de un producto determinado con preferencia a otro de iguales características,
- la información previa e interesada sobre futuras ampliaciones de capital, distribución o no de dividendos, inversiones o no en determinados sectores nuevos, etc.

En estos casos, cuando se logran estos objetivos, mediante el uso de esos medios ilícitos y se percibe una comisión en dinero o en especie, se está practicando un soborno.

A veces, el soborno no se practica sólo por dinero, sino por "amiguismo" discriminando a otro competidor, en razón precisamente a esa amistad deformada. Y cuando no media dinero pero sí la esperanza de verse correspondido algún día, por el favor prestado, se está practicando un soborno más sutil, menos evidente, pero en el fondo, es también un soborno.

Ofrecer un soborno, es siempre una conducta activa moralmente ilícita, por cuanto supone inducir a alguien a una actuación desleal e injusta.

Aceptar un soborno, es también una conducta pasiva moralmente ilícita porque supone actuar **con deslealtad** con la organización privada o pública a la que se está vinculado, comete **una injusticia** al faltarle el título que le da derecho a cobrar la comisión que se le ofrece y **abusa de su poder** de decisión para obtener un lucro personal.

A pesar de esto que está muy claro, no es anormal comprobar que algunas personas justifican el soborno que **ofrecen**,

- porque lo consideran como el pago de un servicio útil y como un costo comercial necesario para lograr –dicen– la continuidad de la empresa, la seguridad de los puestos de trabajo y, en definitiva, porque el mercado que es, según ellos, una jungla, y todo el mundo hace lo que puede. Con esta coartada pretenden tranquilizar su conciencia y se quedan muy relajados.
- Los que lo **aceptan**, también pretenden justificarlo, porque lo consideran una gratificación o sobresueldo del cargo que ocupan no suficientemente retribuido a su juicio y porque además –dicen– sería ridículo desaprovechar lo que te ofrecen. Nadie rechaza una oferta de esta naturaleza. Esta es otra coartada tranquilizadora propia de una conciencia flexible.

Las consecuencias que se derivan de la práctica del soborno son, sin embargo, muy claras:

- contribuye a la pérdida de calidad humana de las personas que integran la Organización privada o pública a la que están vinculados y merma la reputación, el buen nombre y la imagen externa de estas últimas.

ESTUDIOS

- se introduce un peligroso modo de trabajar en la Organización. En lugar de dedicar todas las energías humanas a potenciar y desarrollar la actividad de ésta, parte de esas energías se emplean en negociaciones oscuras y los empleados pierden moral, entrega y profesionalidad.
- se fomenta el chantaje, se distorsiona el funcionamiento de la Organización y se erosiona la autoridad de sus directivos.

4. EXTORSION

Las extorsiones parten siempre de las personas que tienen poder de decisión o influencia sobre la que ha de decidir.

El extorsionador exige recompensa a cambio de otorgar algún beneficio o evitar algún perjuicio al extorsionado.

La persona que extorsiona comete actos ilícitos por cuanto suponen una **deslealtad** con la Organización a que está vinculado, **una injusticia** con el extorsionado y un **escándalo** en la medida que estimula a otras personas a realizar algo parecido.

Las personas que aceptan la extorsión, cometen también un acto ilícito si ceden a la extorsión para poder obtener algo a lo que no tienen derecho, o bien si lo tienen no utilizan otras alternativas viables que pudieran evitarla.

En este caso, también se comprueba que existen personas que pretenden justificar la extorsión, diciendo que

- es imposible cambiar la situación al estar la corrupción muy arraigada
- que no se perjudica con ella a un tercero, etc.

Coartadas, como se ve, encaminadas a tranquilizar la conciencia.

Lo que resulta claro y fácilmente comprobable es, a pesar de esas injustificadas justificaciones, que con las prácticas del soborno y de la extorsión se consigue:

- Que los miembros de la Organización, bien sean ciudadanos si esa Organización es la Administración, o los socios si la Organización es la empresa, e incluso la propia Organización, **resulten perjudicados** cuando sus agentes toman decisiones unilaterales e ilícitas, encaminadas a su lucro personal y abusan de la confianza puesta en ellos.
- Que si no se cortan y atajan a tiempo, con el soborno y la extorsión se producirá una espiral de corrupción contagiosa con vocación de generalizarse, pasándose a una situación de permisividad propicia para el desarrollo de esos nuevos conceptos que la moderna literatura penal y social ha puesto de moda y que son el **tráfico de influencias** y la utilización, sin rubor, **de la información privilegiada**.

En definitiva, se transgrede la libre competencia, se produce frustración, cinismo, pasotismo, tensión y, en consecuencia, una dinámica destructiva para las Organizaciones, para las personas y para la Sociedad en general.

Se analizan a continuación, muy brevemente, los hechos delictivos a los que el Código Penal da una denominación específica y que se identifican –la prevaricación, el cohecho, etc.– con el soborno y la extorsión y por supuesto con la utilización de la información privilegiada y con el tráfico de influencias.

5. PREVARICACION

Comete prevaricación el Juez y funcionario público que, a sabiendas o por negligencia o ignorancia inexcusable:

- dictare una sentencia, auto o resolución administrativa injusta
- se negare a juzgar, so pretexto de oscuridad, insuficiencia de la ley, o
- dejare maliciosamente de promover la persecución y castigo de los delincuentes.

Este delito, cometido en razón del cargo que se ocupa, por los Jueces y Funcionarios Públicos y que incluso, en algunos casos concretos (artº 361), pueden cometer los Abogados y Procuradores, se castiga con multas pecuniarias razonables y con las penas de prisión menor arresto mayor, según los casos y con las accesorias de suspensión de inhabilitación absoluta o especial, según los supuestos que se contemplan en los artº 351 al 361 del Código Penal.

6. COHECHO

Cometen cohecho los funcionarios públicos que solicitaran o recibieran dádiva o presente, por ejecutar un acto relativo al ejercicio de su cargo o por realizar un acto injusto, que no constituya delito, o por abstenerse a realizar un acto que debiera ejecutar.

Afecta también este delito a los jurados, árbitros, peritos y hombres buenos que desempeñen una función pública e incluso a quienes sobornen, bien sean cónyuge, ascendientes o descendientes del reo.

Las penas de este delito son la prisión menor, arresto mayor, inhabilitación especial y multa del 100 al 300% del valor de la dádiva, de acuerdo con el contenido de los artº 385 al 393 del Código Penal.

7. MALVERSACION DE CAUDALES PUBLICOS

Afecta este delito a los funcionarios públicos que **sustraigan** o **consientan** que otro sustraiga los caudales o fondos públicos, para uso propio o ajeno, o que se les diere un destino o aplicación pública diferente de aquella a que estuvieran destinados.

Las penas de este delito oscilan entre la suspensión, inhabilitación, el arresto mayor, prisión menor, prisión mayor, reclusión y multa del 10 al 100 % del valor de los caudales públicos sustraídos y del 5 al 50 % de los mal aplicados, todo esto en los casos y supuestos concretos que se señalan en los artº 394 al 399 del Código Penal.

ESTUDIOS

8. FRAUDES Y EXACCIONES ILEGALES

Afecta este delito a los funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan directamente en los contratos de suministros, contratos de obra, etc., y pacten con los interesados defraudar al Estado, Provincia o Municipio. Podrán cometer este delito, incluso los peritos, contadores públicos, tutores y albaceas respecto a los bienes pertenecientes a sus pupilos o herederos.

Las penas en este delito oscilan entre la prisión menor, la inhabilitación y la multa del 100 al 300 % del interés que hubiera tomado en el negocio y que se precisan para cada supuesto en los artº 400 al 403 del Código Penal.

9. NEGOCIOS PROHIBIDOS A CIERTOS FUNCIONARIOS

Este delito afecta a los jueces, funcionarios del Ministerio fiscal, jefes militares, gubernativos o económicos, que se mezclaren, durante el ejercicio de su cargo, en operaciones de agio, tráfico o granjería dentro de los límites de su jurisdicción o mando (artº 404 del Código Penal).

La pena, en este caso, es la suspensión y multa de 100.000 a 500.000 pts.

10. INFORMACION PRIVILEGIADA

La L.O. nº 9/1991, de 22 de marzo dio nueva redacción a la regulación de este hecho delictivo, modificando los artº 367 y 368 que afectan a la información privilegiada, al 390 que afecta al cohecho, e introduce en el Código Penal un nuevo capítulo XIII dedicado a tipificar y regular el Tráfico de Influencias que se analiza en el punto siguiente.

La información privilegiada es en todo caso una información concreta y secreta que se posee por razón de oficio o cargo público y que, sin estar autorizada su divulgación, la persona que la posee la revela y en unos casos produce un grave daño a un tercero y en otros obtiene un beneficio para sí o para un tercero.

El Código Penal, en su redacción actual, tipifica y penaliza este hecho delictivo, en los artº 367 y 368, cuyo contenido literal es el siguiente:

“Artículo 367. El funcionario público o autoridad **que revelare los secretos o cualquier información de que tenga conocimiento por razón de su oficio o cargo y que no deban ser divulgados** será castigado con las penas de suspensión y multa de 100.000 a 200.000 pesetas.

Si de la revelación a que se refiere el párrafo anterior resultare grave daño para la causa pública o para tercero, las penas serán las de prisión menor e inhabilitación especial.

Si se tratare de secretos de un particular, las penas serán las de arresto mayor, suspensión y multa de 100.000 a 500.000 pesetas.”

“Artículo 368. El funcionario público o autoridad que, **haciendo uso de un secreto de que tenga conocimiento por razón de su oficio o cargo, o de una información privilegiada, obtuviere un beneficio económico para sí o tercero,** será castigado con las

penas de inhabilitación especial y multa por el importe del valor del beneficio obtenido o facilitado. Si resultare grave daño para la causa pública o para tercero, las penas serán las de prisión menor e inhabilitación especial.

A los efectos de este artículo, **se entiende por información privilegiada toda información de carácter concreto que se tenga exclusivamente por razón del oficio o cargo públicos y que no haya sido notificada, publicada o divulgada.**"

En definitiva, la persona que comete este hecho delictivo, traiciona la confianza en él depositada y con su conducta irregular produce un daño a terceros o bien logra para sí, o para otros, un lucro no legítimo.

11. TRAFICO DE INFLUENCIAS

Como ya he dicho antes, la L.O. n° 9/1991, de 22 de marzo, introduce un nuevo Capítulo XIII en el Código Penal creando al efecto los art° 404 bis a), 404 bis b) y 404 bis c) que tipifican y penalizan este hecho delictivo en la forma literal que a continuación se señala:

"Art. 404 bis a). El funcionario público o autoridad **que influyere en otro** funcionario público o autoridad prevaleándose del ejercicio de las facultades de su cargo o de cualquier otra situación derivada de su relación personal o jerárquica con éste o con otro funcionario o autoridad **y consiguiera una resolución, obteniendo por ello un beneficio económico** para sí directa o indirectamente o para tercero, será castigado con las penas de arresto mayor, inhabilitación especial y multa por el importe del valor del beneficio obtenido."

"Art. 404 bis b). El particular **que influyere** en un funcionario público o autoridad prevaleándose de cualquier situación derivada de su relación personal con éste o con otro funcionario público o autoridad **y consiguiera una resolución, obteniendo por ello un beneficio económico para sí directa o indirectamente o para tercero**, será castigado con las penas de arresto mayor y multa por el importe del valor del beneficio obtenido."

"Art. 404 bis c). Los que, ofreciendo hacer **uso de influencias** cerca de las autoridades o funcionarios públicos, **soliciten de terceros dádivas, presentes o cualquier otra remuneración o acepten ofrecimiento o promesa**, serán castigados con la pena de arresto mayor.

Si los hechos a que se refiere el párrafo anterior **fueren realizados por profesional titulado**, se impondrá, además, como accesoria la pena de inhabilitación especial.

En cualquiera de los supuestos a que se refiere este artículo la autoridad judicial podrá imponer también la suspensión de las actividades de la sociedad, empresa, organización o despacho y la clausura de sus dependencias abiertas al público por tiempo de seis meses a tres años."

La compraventa –tráfico– de influencias es lisa y llanamente una extorsión y los efectos negativos que esta conducta y comportamiento irregular generan ya se han puesto de manifiesto en el punto 4 de esta exposición.

La incorporación de esta figura al Código Penal, dio origen a múltiples críticas.

ESTUDIOS

12. BREVE REFLEXION DE LO QUE ES EL DERECHO PENAL

El Derecho Penal constituye uno de los **medios de control** social más importantes existente en todas las Sociedades civilizadas. Todo medio de control tiende a **evitar determinados comportamientos** sociales indeseables. Después de la Constitución es la Ley más importante. El Derecho Penal se caracteriza por prever las sanciones en principio más graves –las de privación de libertad– como forma de evitar los comportamientos que se **consideran más peligrosos** –los delitos–. El Código Penal es el instrumento legal más poderoso del que dispone el Estado. De ahí que sea necesario determinar con precisión, respetando siempre el “principio de legalidad”, qué conductas son punibles y qué penas pueden sufrir quienes las realicen. Como ha señalado el T.C. en S. 55/1982, de 26 de Julio, “toda resolución sancionadora requiere **certeza de los hechos imputados**, obtenida mediante **prueba de cargo**, y **certeza del juicio de culpabilidad** sobre esos mismos hechos.”

Existen otras normas de control social que están reguladas, fundamentalmente, en el Derecho Administrativo y en el Derecho Tributario.

De todo lo anterior interesa destacar que los hechos delictivos que hemos enunciado, y concretamente la INFORMACION PRIVILEGIADA Y EL TRAFICO DE INFLUENCIAS suponen una conducta personal irregular, socialmente insolidaria e indeseable y su ejecución da origen, por un lado, a una responsabilidad criminal de la que se deriva una pena concreta y, por otro, a una responsabilidad civil de la que se deriva una compensación restitutoria e indemnizatoria.

Las causas de los hechos delictivos tienen su origen, de forma muy clara, en la conducta y comportamiento irregular de unas personas concretas en sus relaciones con los demás bien sean estas relaciones de carácter familiar, profesional, económico o político. La única forma de aplicar una terapia adecuada, que pueda corregir los efectos negativos que esas causas provocan es conocer el origen y el porqué de esos comportamientos. Diagnosticar bien es necesario para poder curar y en el caso que nos ocupa, EL TRAFICO DE INFLUENCIAS y LA INFORMACION PRIVILEGIADA, generan siempre, al utilizarlos incorrectamente, un lucro personal, ilegítimo y una enfermedad social, comúnmente conocida como corrupción.

Pues bien, analicemos las causas generadoras del comportamiento personal irregular que dan origen a esa patología social.

13. CAUSAS QUE PROVOCAN LOS COMPORTAMIENTOS PERSONALES IRREGULARES

Los estudiosos de la patología social a que antes se ha hecho referencia como generadora de la corrupción consideran que las causas pueden concretarse a las tres siguientes¹:

13.1 *La internacionalización cultural* que ha colocado a la libertad, sin adjetivos, junto con el derecho a la vida, en la cúspide de los derechos humanos fomentando al máximo la per-

¹ D. José Ramón Pin Arboleda, A. Argandoña, O. Gelinier, R. Gómez Pérez, etc.

misividad y el consumismo sin límites. No se habla de libertad responsable y la diferencia es clara. Con la libertad, sin adjetivos, cada persona puede hacer lo que le da la gana, aunque con ello invada la libertad de los demás. Con la libertad responsable, sin embargo, cada persona **hace lo que debe de hacer** porque le da la gana **pero respetando la libertad de los demás**. Se hace mal uso de la libertad cuando se le vacía de responsabilidad.

13.2 El bajo nivel de comportamiento ético. El nivel de comportamiento ético se dice por los sociólogos que está estrechamente ligado a ciertas políticas gubernamentales que tienen como objetivo no sólo gestionar el poder sino **cambiar la Sociedad** acercándola a la ideología de la clase política que ostente el poder.

Para llevar a cabo el cambio de la Sociedad la clase dirigente utiliza, –dicen– fundamentalmente, tres instrumentos: los Partidos políticos, los Sindicatos y la Administración Pública, instrumentos todos ellos necesarios para lograr una adecuada vertebración de la Sociedad si se utilizan correctamente. Yo me atrevo a decir que otro instrumento que se utiliza para lograr ese cambio es la familia.

La utilización correcta de esos instrumentos no tiene porqué dar origen a la corrupción. Sin embargo, la forma en que han sido utilizados en España, al no ser la correcta, sí ha dado origen a la misma.

Los ejemplos son muy claros y están en la mente de todos. Me limitaré a indicarlos a nivel conceptual exclusivamente.

- En los partidos políticos la forma irregular y opaca que se ha utilizado para su financiación.
- En los Sindicatos que históricamente tienen como misión la prestación de servicios a los trabajadores, están condicionados en su actuación por su dependencia económica de los Presupuestos Generales del Estado, al ser muy baja su afiliación. Cuando han intentado convertirse en centro de servicios (viviendas y seguros) se ha evidenciado su falta de autonomía y su forma irregular de financiación.
- En la Administración Pública, con el incremento de funcionarios, muchos de ellos afines a la ideología del cambio de la Sociedad, (520.000 desde 1.982 –1.646.000– a 1.992 –2.166.000–), la creación de una gigantesca burocratización y con la eliminación del control previo del gasto público, marginando funcionalmente a los Interventores encargados de realizarlo, ha dado origen a un incremento de los gastos públicos corrientes, no productivos, y a un descontrol en su aplicación que ha producido ineficiencia, despilfarro y en definitiva prácticas corruptas.

13.3 La especulación incontrolada es fruto de un capitalismo asilvestrado que no aporta valor añadido a la economía productiva.

En el mercado financiero cada día resulta más difícil establecer la distinción entre lo permitido y lo prohibido, entre lo moral y lo inmoral, entre lo oficial y lo oficioso. Las "opciones", los "futuros", los "derivados" se han convertido en fichas de ruleta con las que se juega en ese gran casino en que ha sido transformado el mercado financiero.

La principal amenaza a la economía de mercado en general y del mercado financiero en particular proviene de sus contradicciones internas: la desigualdad y la especulación. La extrema riqueza

ESTUDIOS

za y la extrema pobreza son los símbolos por excelencia de la desigualdad. Los escándalos y la crisis financiera son anomalías del capitalismo. Son producto de una especulación exacerbada que se desarrolla en ciclos de distinta intensidad. El primer ejemplo especulador incontrolado se sitúa en el siglo XVII en la Bolsa de Amsterdam. El objeto de especulación no fueron los valores, los inmuebles ni las pinturas holandesas. Fueron los tulipanes. Este fenómeno generado por una moda absurda se denominó: la tulipomanía. A partir de los años 80 asistimos a nuevos ciclos especulativos casi constantes hasta hoy. ¿Cuál es la razón? Por encima de cualquier otra hay que destacar la hegemonía de los mercados financieros. Menos del 5% de los intercambios monetarios corresponden a la cobertura del comercio de mercancías y servicios. Los mercados financieros tienen un único y exclusivo fin: el beneficio, lo que sería normal en una economía de mercado si no se tratase de un beneficio especial, aquél que no tiene contrapartida real alguna.

Es necesario establecer unas reglas claras de juego, a través de una legalidad precisa que limite la insaciabilidad de la conducta humana y reconduzca a sus justos términos la especulación. La especulación ha convertido al mundo en un vasto casino. No debe olvidarse lo que hace muchos años dijo Schumpeter: "Es por que tienen freno por lo que los automóviles pueden correr más rápido".

Quiero dejar claro que, en mi opinión, la especulación controlada no tiene porqué ser intrínsecamente mala ni desde el punto de vista económico ni desde el punto de vista ético. El especulador puede moderar las oscilaciones del mercado, comprando cuando los precios bajan y vendiendo cuando los precios suben. Puede neutralizar unas y otras en cierta medida. Pero cuando la especulación pasa a ser protagonista en la economía nacional, de cualquier país, transformando el mercado monetario en un juego de casino donde unos ganan y otros pierden, ese juego de suma cero, reduce la actividad productiva y produce efectos perversos en cualquier sistema económico. Considero necesario frenar y controlar la especulación, sin que este freno y control suponga una limitación a la libertad de movimiento de capitales, que es lo que alegan de forma interesada los especuladores que desean seguir siendo los pilotos de la economía e ignorar la rigurosa frase del Sr. Schumpeter.

En resumen, la **financiación irregular y opaca** de los partidos, la **ocupación** de la Administración y el **descontrol del gasto público**, la **falta de autonomía sindical**, la **especulación** incontrolada que ha propiciado el culto al dinero y al éxito rápido por encima de cualquier otro credo o valor humano y la **desmembración de la familia**, son prácticas que se han promocionado y afianzado a medida que se ha ido reduciendo el nivel de comportamiento ético de las personas encargadas de movilizar esas prácticas irregulares. Y estas son, a mi juicio, las causas principales que generan la corrupción. Si el cáncer, el sida y la droga son enfermedades preocupantes por la destrucción vital de las personas afectadas, la corrupción exige también una atención urgente porque tiene la peculiaridad de no matar al enfermo, sino a su entorno, a la Sociedad.

14. TERAPIA NECESARIA PARA COMBATIR LAS CAUSAS SEÑALADAS

Si se considera que puede tener cierta validez el diagnóstico realizado sobre las posibles causas que generan la corrupción, como efecto de unos comportamientos personales irregulares debo señalar ahora, cual es, en mi modesta opinión, el tratamiento adecuado para eliminar esas causas.

En primer lugar es necesario revisar y confirmar si las afirmaciones que señalo a continuación son ciertas porque sólo así se podrá analizar si es o no correcto el tratamiento que se va a proponer como necesario para atacar y eliminar de raíz las causas que generan los comportamientos personales irregulares. Estas afirmaciones son:

1. La persona humana es un ser social, un ser moral y se mueve por la racionalidad de la utilidad económica.
2. Las personas actuamos cuando los dirigentes, los intelectuales, los moralistas, los empresarios y los artistas, nos ofrecen una **ilusión responsable**, algo por lo que merece la pena actuar racional y responsablemente.
3. Las personas necesitamos para actuar, además de ilusión, **tener confianza** en las personas con quienes nos relacionamos y en las Instituciones en las que familiar, profesional, económica y políticamente estamos integrados. La confianza no tiene precio, no es una variable económica, pero tiene un importante valor como ingrediente básico del comportamiento.
4. La confianza genera siempre **credibilidad** y **seguridad**, esa seguridad y respeto que anhela toda persona de buen juicio.
5. La responsabilidad personal y la actuación en beneficio de los demás que es una forma de expresar la solidaridad real están, en la actualidad, en retroceso.

Partiendo de estas cinco verdades que estimo no son meras hipótesis especulativas, la pregunta que me hago es la siguiente ¿Qué medios no coactivos han de utilizarse para conseguir que renazca en las personas la ilusión, la confianza, la seguridad y la solidaridad?

Considero que los medios a utilizar no deben implicar, en ningún caso, un recorte o limitación de la libertad personal responsable. Tienen que ser medios, repito, no coactivos, que ayuden a las personas a utilizar responsablemente su libertad.

Pues bien, los dos únicos medios que en mi modesta opinión se puede utilizar para atacar de raíz las causas generadoras de la corrupción son **la ética**, basada en principios morales, y **la educación**. No creo que existan realmente otros medios con fuerza suficiente para combatir y erradicar esas causas íntimamente ligadas al comportamiento de las personas.

Pero como acertadamente han señalado algunos sociólogos y antropólogos las condiciones necesarias para que puedan desarrollarse la ética y la educación de forma eficaz, gradual y equilibrada son, fundamentalmente, dos:

- 1ª La explicación y la enseñanza de qué es la ética, basada en principios morales, y la explicación y la enseñanza de qué es la educación.
- 2ª El ejemplo, sin el que es imposible transmitir ilusión y confianza.

La ética está, como sabemos, íntimamente relacionada con la calidad humana, lo que genera actitudes que facilitan a las personas realizar actos buenos para sí mismo y para los demás con objeto de conseguir su fin último, que no es otro que la felicidad.

Cuando la ética se emplea para fines que no sean la mejora de la calidad humana se convierte en pseudoética. Las manifestaciones de la pseudoética es conveniente precisarlas para evitar confusiones.

ESTUDIOS

La primera manifestación de la pseudoética es el **economicismo**, que es cuando sólo se busca como resultado de nuestra actuación personal, consecuencias de carácter económico.

La segunda manifestación es el **sociologismo**, es decir, considerar ético todo lo que está admitido socialmente.

La tercera es el **legalismo**, que surge cuando se piensa que la norma ética se reduce a la Ley. La ética que busca la excelencia en la calidad humana, es más que la ley. Deben estar relacionadas entre sí porque las leyes justas pueden ayudar a mejorar a la Sociedad y la ética a que se cumplan.

El no discernir claramente estas tres manifestaciones de la pseudoética puede conducir a hacer un uso inadecuado de la ética, concebida única y exclusivamente, repito, como medio idóneo para conseguir la máxima calidad humana.

Pasemos ahora, muy brevemente, a la educación. La finalidad de la educación es conseguir que las personas tengan una formación lo más completa posible a fin de que no sólo sean poseedoras de buenas maneras y se comporten urbanamente, como seres humanos civilizados, sino que estén bien instruidas culturalmente. Es necesario, como dicen los ingleses, que las personas no sólo estén "educadas" sino "bien educadas".

Y por último, el ejemplo. La gran mayoría de las personas necesitamos siempre uno o varios faros de referencia para encauzar y dirigir correctamente nuestro comportamiento. El buen ejemplo tiene efectos parecidos a los que proporcionan en la oscuridad de la noche los focos reflectores en el mar o las torres de control en los aeropuertos. La inexistencia de estas referencias, en estos espacios, daría origen a multitud de catástrofes. El mal ejemplo produce similares efectos en la Sociedad. La ejemplaridad es indispensable y sus dos pilares básicos son la ética y la educación. Sin ellas, es prácticamente imposible que aquélla se produzca. Sería tanto como intentar conseguir buenas manzanas plantando el árbol que las produce en un arenal o en un pedregal.

Una enseñanza bien orientada, de la ética y de la educación, desde la escuela hasta la universidad, nos daría capacidad a las personas para lograr una mejor comprensión global de las cosas por sus causas reales y para conocer mejor la naturaleza del ser humano. Sin embargo, resulta penoso comprobar cómo en la última reforma en España, de las enseñanzas universitarias, el estudio de las humanidades se va postergando y su hueco se rellena con abundantes enseñanzas de carácter puramente técnico. Con esta forma de actuar quizá se logren grandes especialistas técnicos, pero serán como personas posiblemente muy mediocres. Se necesita conseguir un cierto equilibrio entre las humanidades y la técnica para que no se haga un mal uso de esta última.

Es evidente que las humanidades no dan la solución exacta a los problemas técnicos que se planteen pero sí pueden dar criterios que iluminen las diferentes soluciones técnicas para que éstas sean más justas y más solidarias.

Siguiendo con esta reflexión, permítanme que, en el campo de lo tributario, les ponga un ejemplo. ¿Son justos los tipos marginales del IRPF, para que cuando los ingresos superen los 9.550.000 en 1994 ó 9.885.000 pts. en 1995, deba pagarse al Estado sobre el exceso, el 56%?

Cuando un tipo de gravamen supera el 50% de los ingresos, en primer lugar, se renuncia a trabajar porque no compensa, lo que va en perjuicio de la laboriosidad individual y de la Sociedad en general y, en segundo término, se fomenta el fraude.

Se podrá decir que si el contribuyente es honesto superará esa doble tentación. Sin embargo las humanidades (sociología, antropología, filosofía, etc.) nos enseñan que el ser humano tiene una cierta inclinación al mal, aunque aspire al bien, y que hacer esto último le supone esfuerzo. Ponérselo difícil es no conocer la naturaleza del hombre.

Pero, además, los tipos marginales excesivos, como son los nuestros en el IRPF, sirven de coartada para no hacer gestos solidarios adicionales con otras personas necesitadas. El pago de estos impuestos produce la sensación de que ya se ha hecho bastante y esto no es bueno porque un pago obligado no es nunca generosidad. Puede ser un acto de justicia para con el Estado pero con la coacción no se desarrolla la generosidad que es la libre donación de nuestros bienes a otros, y se merma la calidad humana de los obligados a contribuir.

15. CONCLUSION

Todas las organizaciones, sean públicas o privadas, y el mercado en el que se desarrollan, necesitan para funcionar con eficiencia, un alto nivel de comportamiento ético, reglas claras e imperio de la legalidad. Estas condiciones sólo son posibles cuando se respetan los derechos humanos. No basta con las palabras y las promesas. Sería confundir la ética con la estética. Ambas son necesarias. Pero hace falta coraje y acción para convertir en realidad estas normas elementales y lograr una convivencia pacífica. Es imprescindible si se quiere salir de la situación actual, llena, anegada, de comportamientos irregulares que generan el soborno, la extorsión, el fraude y en su versión moderna el tráfico de influencias y la información privilegiada, es decir, el puro y duro engaño para obtener un lucro personal, es imprescindible, repito, reinventar la ética y la educación para que arraiguen en la Sociedad y se generalicen los comportamientos honestos y honrados en toda clase de personas.

El mayor y el mejor carisma² que debe tener una persona, cualquiera que sea el cargo que ocupe en la Sociedad, es su HONRADEZ y su LABORIOSIDAD y debe utilizar todos los medios adecuados y lícitos que estén a su alcance para intentar contagiar, con sólo esos dos valores humanos, apoyados en un comportamiento ético y cívico ejemplar, a todos los que con él se relacionan. Sólo así, sin abdicar de la ilusión y sin jugar a la baja, llamando a las cosas y a los comportamientos por su nombre y no con eufemismos, se acabará con los escándalos de la corrupción blanca, gris y negra que es la que propicia la existencia de esos viejos hechos delictivos que en versión moderna se les denomina INFORMACION PRIVILEGIADA, y TRAFICO DE INFLUENCIAS.

² "El carisma entendido como el don de atraer o seducir con la presencia o la palabra es saludable pero insuficiente. No deben tomarse jamás las nociones de inmediata atracción por los conceptos de trascendente resultado". Camilo José Cela, ABC 23.3.95.

ESTUDIOS

PROBLEMATICA TRIBUTARIA DE LAS ADJUDICACIONES EN SUBASTA

F. Javier MARTIN FERNANDEZ

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Miembro de la AEDAF

I. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de las adquisiciones de bienes en subasta

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (en adelante LIVA), establece en su art. 8.2.3º, que se consideran entregas de bienes las «transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional –referencia expresa a las adjudicaciones en subasta–, incluida la expropiación forzosa»¹, siempre que se realice en favor de persona distinta del propietario. Tanto el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TR), como su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre (en adelante RITP)², no contienen referencia alguna a las adquisiciones en subasta.

Para que una determinada transmisión de bienes en subasta judicial quede sujeta al IVA es necesario que concurren varios elementos (art. 4.1 de la LIVA). El ejecutado o transmitente debe ser sujeto pasivo del tributo y realizarse la operación en el seno de su actividad empresarial o profesional. En este sentido, el art. 4.2.b) de la LIVA considera, en todo caso, realizadas en su seno, las «transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

¹ Para RAMÍREZ GÓMEZ esta «alusión» expresa era innecesaria ya que es evidente que dichas operaciones suponen una entrega, que cuando se efectúen por empresarios o profesionales y se trate de bienes que integran su patrimonio empresarial, se considerarán realizadas en el desarrollo de la actividad» (**El Impuesto sobre el Valor Añadido**, Cívitas, Madrid, 1994, p. 37).

² Cuya vigencia mantiene, en cuanto no se oponga al TR, su Disposición Final Tercera.

ESTUDIOS

Si se cumplen todos estos requisitos la actividad queda sujeta al IVA, a pesar de que la transmisión se realice a través de subasta judicial, siendo sujeto pasivo el ejecutado, en el que reside la obligación de satisfacer la cuota tributaria, una vez repercutido su importe al adquirente del bien, a través de la correspondiente factura. Cabe una excepción a esta regla, cuando lo transmitido sea la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, en cuyo caso y si se realiza a favor de un único adquirente que continúe en el ejercicio de las mismas actividades del transmitente, la operación no está sujeta por aplicación del art. 7.1.a) de la LIVA. En este caso, según el art. 7.5 del TR, se grava por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante ITP) sólo la transmisión de inmuebles, cuando el adquirente sea también un empresario profesional, el transmitente puede renunciar a la exención que recae en el IVA sobre la operación (art. 20.1.22 y 2 de la LIVA).

En los casos en que la transmisión esté sujeta al IVA, queda no sujeta al ITP, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. ¿Qué ocurre respecto del gravamen proporcional de actos jurídicos documentados? El art. 27 del TR dispone que se sujetan a gravamen los documentos notariales, mercantiles y administrativos. Ya que el auto de adjudicación es directamente inscribible sin necesidad de otorgamiento de escritura pública, de conformidad con el art. 1514 de la Ley de Enjuiciamiento Civil³, la transmisión no está sujeta al tributo en cualquiera de sus modalidades fija o proporcional.

La sujeción al IVA de las adquisiciones en subasta de bienes inmuebles ha sido objeto de estudio por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 10 de marzo de 1994⁴. Para el Tribunal «la transmisión de referencia estaba sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no al IVA». La primera cuestión que se plantea el Tribunal se refiere «a que el IVA lo gravado es la **entrega de bienes hecha por un empresario**⁵ y, en la subasta judicial, la entrega de los bienes subastados la hace el Juzgado (art. 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil)⁶, sin perjuicio de que el título se otorgue por el deudor o, en su defecto, por el Juez». Disentimos de la opinión del Tribunal. Quien realiza la entrega de bienes es el ejecutado, ya que la labor del juez es meramente instrumental sin trascendencia tributaria. Carece de la consideración de responsable y en modo alguno se produce la inversión del sujeto pasivo.

En segundo lugar, considera la Sentencia que, «aunque se entendiera hecha por aquel deudor, a título oneroso y con carácter ocasional, habría de ser en el desarrollo de su activi-

³ «Será título bastante para la inscripción en el Registro de la Propiedad el testimonio expedido por el Secretario, con el visto bueno del Juez, comprensivo del auto de aprobación del remate, y en el que se exprese que se ha consignado el precio así como las demás circunstancias necesarias para la inscripción con arreglo a la legislación hipotecaria».

⁴ Ar. 1925.

⁵ Subrayado en el original.

⁶ «Con el testimonio a que se refiere el artículo anterior —expedido por el Secretario con el visto bueno del Juez— se entregarán al comprador los títulos de propiedad y se pondrán los bienes a su disposición, dándose para ello las órdenes necesarias.

Si lo solicitase el comprador, se le dará a conocer como dueño a las personas que el mismo designe, o se le pondrá en posesión de los bienes».

dad empresarial, condición que no puede atribuirse a la venta en pública subasta de bienes del propio empresario consecuencia de las deudas, garantizadas con hipoteca, que haya asumido». Así, parece desconocer la referencia a las «transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional», en clara referencia entre otros supuestos, como sabemos, a las adjudicaciones en subasta, del art. 8.2.3º de la LIVA. Lo cierto es que la entrega de bienes se produce en el desarrollo, aunque sea patológico, de la actividad empresarial⁷ y, a efectos del tributo, es irrelevante que la entrega de bienes tenga un carácter voluntario o forzoso⁸.

Por último, a juicio del Tribunal, no ha quedado demostrado que estemos en presencia de una primera transmisión de inmuebles –circunstancia que, como se pone de relieve, no cabe concluir de los autos–, por lo que la transmisión, con independencia de lo formulado con anterioridad, estaría sujeta al ITP.

Una cuestión diversa que no aparece resulta en la Sentencia, se plantea cuando el remate se aprueba con la facultad de cederlo a un tercero. En principio, cabe entender que existen dos transmisiones. De un lado, la producida entre el ejecutado y el adjudicatario, que debe coincidir con el ejecutante, de conformidad con el último párrafo del art. 1499 de la Ley de Ejuiciamiento Civil⁹. De otro, entre éste último y un tercero. Ello supone que, si el adjudicatario es un empresario o profesional que realiza la cesión del remate en el seno de su actividad, esta segunda transmisión estaría sujeta al IVA y, en caso contrario, al ITP¹⁰. En nuestra opinión no se produce una auténtica transmisión entre el ejecutado y el adjudicatario del remate si éste lo ha sido con facultad de cederlo a terceros y así lo hace constar en el acto de la subasta¹¹, El adjudicatario es un mero intermediario o autorizado –no resulta extraño que

⁷ En el mismo sentido, al comentar la Sentencia, los autores de **Carta Tributaria** (referencia 4986).

⁸ GARCIA MARGALLO-MARFIL, J.M.: **El Impuesto sobre el Valor Añadido**, Edersa, Madrid, 1986, p. 233.

⁹ «Sólo el ejecutante podrá hacer postura a calidad de ceder el remate a un tercero. El ejecutante que ejercita-re esta facultad habrá de verificar dicha cesión mediante comparecencia ante el propio Juzgado que haya celebrado la subasta, con asistencia del cesionario, quién deberá aceptarla, y todo ello previa o simultáneamente al pago del resto del precio de remate».

¹⁰ Para los autores de **Carta Tributaria** (referencia 4986), habrá de presumirse la concurrencia de un interés económico concreto en el cedente, (nadie cede a otro una determinada adjudicación sino por alguna razón determinada), interés económico en principio empresarial y sujeto, en cuanto al efectivo diferencial económico, a tributación por IVA».

¹¹ A juicio de VARONA ALABERN, si el adjudicatario ha postulado en la subasta en calidad de ceder el remate a un tercero, «sólo habrá una entrega en favor del cesionario, cuando al mismo se otorgase la escritura de venta directamente por el deudor o por el Juzgado. Sin embargo, si la declaración de haber hecho la postura para ceder su fórmula después de celebrada la subasta, se liquidarán dos entregas distintas: una, del ejecutado al adjudicatario del remate, y otra, de éste a su cesionario, siempre que el ejecutado y el adjudicatario sean sujetos pasivos del impuesto y los bienes pertenezcan a su patrimonio empresarial» (**El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido**, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 238).

De igual modo, aunque en referencia al Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, se manifiestan: CASANA MERINO, F.: **El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana**, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 45; PEREZ DE ARZA Y LOPEZ VALDIVIESO, S.: **El impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos**, Aranzadi, Pamplona, 1985, p. 203 y SIMON ACOSTA, E.: «El Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos», **Manual de Derecho Tributario Local**, Barcelona, 1987, p. 403.

ESTUDIOS

sea un Procurador— entre el ejecutado y el tercero. Distinto es el caso en que el adjudicatario perciba una retribución por su actuación, que, como tal actividad profesional, estará sujeta al IVA.

En parecidos términos se manifestaba el Reglamento de Derechos Reales de 1959¹². Se afirmaba en su art. 9.5: «Si la enajenación tuviere lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiere hecho uso, en el acto de la subasta del derecho consignado en el párrafo 2º del artículo 1499 de la Ley de Enjuiciamiento Civil¹³, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario cuando al mismo se otorgare la escritura de venta directamente por el deudor o por el Juzgado. Si la declaración de haber hecho la postura para ceder se formula después de celebrada la subasta, no tendrá aplicación lo dispuesto en este párrafo y se liquidarán dos transmisiones distintas: una, el adjudicatario del remate, y otra al cesionario de aquél». La finalidad del precepto era clara: impedir maniobras fraudulentas entre el adjudicatario y un tercero, que traten de eludir el pago del tributo en la segunda transmisión.

II. ¿Procede la comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las adquisiciones en subasta?

El art. 46.1 del TR, establece que la Administración «podrá, **en todo caso**, comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado»¹⁴. Por su parte según el art. 10.1, la base imponible está constituida «por el **valor real**¹⁵ del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda»¹⁶. En parecidos términos los arts. 61.1 y 10.1 del RITP. Tal y como ha puesto de relieve el profesor Pérez Royo, según estas normas, la comprobación de valores es una actividad que se configura

¹² Aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959. Tal y como pone de relieve MARTINEZ LAFUENTE, comentando la resolución del TEAC de 21 de abril de 1977, debe resaltarse «la fase de adjudicación definitiva del contrato como momento en que perfecciona la relación obligatoria, de ahí que la subrogación en los derechos del adjudicatario, transcurrido el aludido momento, suponga una nueva transmisión patrimonial, ambas gravadas por el impuesto que nos ocupa» (**Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, (3.ª edic.), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, p.p. 196-197).

¹³ A diferencia del texto actual, la anterior redacción del art. 1499 permitía que cualquier persona que acudiera a la subasta pudiera hacer pujas a calidad de ceder el remate a un tercero.

¹⁴ En palabras de NUÑEZ PEREZ, «la comprobación tributaria no sólo tiene por finalidad esencial la determinación de la existencia y/o realización de ciertos hechos con relevancia tributaria, sino que en ocasiones, la actividad de comprobación puede también concretarse en la valoración de tales hechos. Cuando esto último sucede en los supuestos legalmente previstos, nos hallamos ante la denominada «comprobación de valores» («La actividad administrativa de comprobación tributaria», **Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 53, 1987, p. 70).

¹⁵ Para el profesor ALBIÑANA, el principio de capacidad económica «recaba que los bienes y derechos sean gravados según su «valor real», pues éste, y sólo éste, es representativo de la verdadera capacidad económica o contributiva que exterioriza la operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» («El valor real de los bienes sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», **La Ley**, II, 1982, p. 886).

¹⁶ Los subrayados son nuestros.

como facultativa. De forma que desaparece el carácter imperativo que tenía en la legislación anterior y que aún conserva en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹⁷.

Tal y como ya sabemos, ni el TR ni el RITP contienen disposición alguna que regule el caso particular de transmisiones mediante subasta pública. Parece evidente que si la intención del legislador es gravar el «valor real» del bien, ese valor no puede ser otro que el precio de adjudicación, que, de modo cierto, queda determinado en la subasta. Cualquier otro no es «real», como demuestra inequívocamente el hecho de que nadie ha acudido a la subasta para adjudicarse el bien por un precio superior, de donde hay que deducir forzosamente que esa era la valoración del bien conforme al mercado¹⁸.

Puede objetarse a esta conclusión que la Administración puede comprobar «en todo caso» el valor de los bienes y derechos transmitidos, con independencia del tipo de transmisión. Ahora bien, la expresión «en todo caso» no debe representar una carta en blanco para valorar sin sujeción a criterio alguno. La actividad de comprobación, además de constatar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico por parte del contribuyente¹⁹, debe fijar el valor real en función de las circunstancias peculiares de cada transmisión. En otro caso estaríamos en presencia de una discrecionalidad administrativa, ajena a los más elementales principios de justicia tributaria²⁰. Así el valor real en las subastas, es el valor de remate y la actividad de la Administración debe ceñirse a comprobar si el valor declarado por el contribuyente es o no aquél²¹.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1993²², cuyas conclusiones aceptamos en líneas generales, realiza una exégesis de la evolución del ITP en materia de

¹⁷ «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados», **Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular**, (10ª edic.), Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 494. Para el profesor CHECA GONZALEZ, con estas normas se produce una consolidación del principio de estanciedad tributaria. «Esta situación no tiene en absoluto sentido, ya que es ilógico que existan dos fijaciones administrativas de valores: la que determina los «valores reales»... y la que fija «los valores catastrales» (**Unidad o diversidad de valoración de inmuebles por Hacienda**, Tecnos, Madrid, 1991, p. 30).

¹⁸ En palabras de FENELLOS PUIGCERVER, resultaba «absurdo que la Administración a posteriori y después de haber adjudicado el bien por un valor alcanzado tras varias ofertas al alza, fijara otro superior y distinto señalando que ése era el «real» y no aquél. En nuestra opinión, suponía una violación de la doctrina de los actos propios, de las más elementales reglas del mercado y un abuso frente al contribuyente». Cita, de forma expresa y en apoyo de su argumentación, las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Murcia de 19 de enero de 1991 y de Canarias de 28 de octubre de 1993 («Límites a la comprobación de valores Tributaria. Adquisición en subasta», **Jurisprudencia Tributaria**, núm. 35, 1994, p.p. 17-8).

¹⁹ Para el profesor ESEVERRI, «cuando la actividad administrativa se limita a constatar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico por el contribuyente, no cabe calificar dicha actuación como de valoración, sino que técnicamente estaremos ante una típica actividad de comprobación tributaria» («Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: el valor real no puede ser otro... que el valor real» **La Ley**, 1988, p. 1083).

²⁰ Puesta de relieve por CERVELLO GRANDE, J.M.ª: «La comprobación de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», **Impuestos**, I, 1987, p. 138.

²¹ De conformidad con el art. 13.1 del Reglamento General de la Inspección de Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, no «se reputarán actuaciones de valoración aquéllas en las cuales el valor de los bienes, rentas, productos, derechos y patrimonios en general resultan directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias».

²² Ar. 9293.

ESTUDIOS

adquisiciones en subastas. Parte de la distinción que realiza la doctrina tradicional entre los conceptos de «verdadero valor» del bien transmitido²³ y «precio o contraprestación pagada» por la adquisición del mismo; asignándose al primero y no al segundo el carácter de base imponible del impuesto. «Ello llevó, incluso, al legislador pretérito a establecer reglas especiales para los casos de «subasta pública»²⁴.

A tenor del art. 70.2 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, que aprobó el Texto Refundido del tributo, servirá de base imponible en «las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, el valor de adquisición, salvo que el derivado de la comprobación fuese superior, con aplicación de lo dispuesto en el número anterior»²⁵. Por su parte el art. 61.2 del Reglamento, ya citado, consideraba, como base liquidable «el mayor valor resultante entre el declarado por los interesados considerándose también como tal cualquiera de los que de algún modo figuren en los autos o expediente de que la subasta se derive, o el de adjudicación, sin perjuicio del derecho de la Administración a practicar la oportuna comprobación de los bienes o derechos transmitidos, sirviendo de base el valor resultante de ésta, si fuere mayor que aquéllos, y reservándose al contribuyente, en caso de disconformidad, el derecho a solicitar la tasación pericial». Este último texto planteó la polémica respecto sobre cuál debía ser el valor de adquisición.

Tanto la doctrina como las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), asentaron la tesis de que, en el caso de subastas públicas, el valor real coincidía con el valor de adquisición conforme a lo establecido como regla general por el art. 70.2 del Texto Refundido de 1967. Así, para la resolución del TEAC de 18 de noviembre de 1971, «resulta evidente que, en caso de oposición de preceptos, cual en el presente caso ocurre en orden a la determinación de lo que debe entenderse por valor declarado en las transmisiones llevadas a cabo mediante subasta pública, jurídica, notarial o administrativa, debe privar el Texto Refundido y, por tanto, admitir en conclusión que el valor declarado en los supuestos de transmisión por subasta lo constituye el valor de adquisición que hay que estimar como el de adjudicación...»²⁶.

Sin embargo, tal y como sabemos, el actual TR y el anterior, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, abandonan todas las reglas especiales para las subastas²⁷

²³ Arts. 8 del Texto Refundido de 1967 y 60 de su Reglamento.

²⁴ Arts. 70.2 del Texto Refundido de 1967 y 61.2 de su Reglamento.

²⁵ Nos dice su núm. 1: «En las transmisiones, el valor de los bienes y derechos declarados por los interesados, a menos que la comprobación administrativa arrojase uno superior. Para determinar el valor declarado en las transmisiones onerosas se adicionará al precio el importe de las cargas que no sean deducibles, salvo que los contratantes estipulen expresamente la deducción de estas cargas del precio fijado o el adquirente se reserve parte de éste para satisfacerlas».

²⁶ De igual modo, de forma más reciente, las resoluciones de 17 de marzo y 29 de septiembre de 1982. Criterio asumido por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 26 de noviembre de 1970 (Cfr. MARTINEZ LAFUENTE, A.; **Manual del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados**, op. cit., p.p. 198-200). Acoge esta interpretación FLORAN FAZIO, F.J.: **Comentarios al Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, Civitas, Madrid, 1983, p. 122.

y sustituyen la referencia al «verdadero valor» por la de «valor real» del bien transmitido. Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de diciembre de 1993, partiendo de conceptos acuñados en Economía²⁸. «el verdadero valor de un bien es el precio que está dispuesto el mercado a pagar por él; y, por tanto, también será éste su «valor real». A consecuencia de actividades defraudatorias, la ecuación «valor real igual a precio», no siempre es válida por lo que ha surgido, junto a los anteriores, el concepto de «valor comprobado». Por ello **«sin perjuicio de los casos donde el valor real no puede estar representado por un precio, existen otros donde valor real y precio son una misma cosa y el valor comprobado por la Administración ha de consistir en la determinación del precio que el mercado paga por el bien de que se trate»**²⁹.

En apoyo de estas afirmaciones utiliza el Tribunal el paralelismo con el IVA. La base imponible del tributo está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones gravadas (art. 78.1 de la LIVA). De forma que si en una subasta la operación está sujeta al IVA, lo es por el importe total de la contraprestación, mientras que si lo está al ITP, «parece» que puede atribuírsele otro valor real distinto, lo cual es coherente». «De ahí que haya de concluirse que **en las transmisiones patrimoniales onerosas donde exista un precio éste debe equivaler al valor real del bien transmitido, y el valor comprobado por la Administración ha de referirse al precio de mercado que le corresponda**». En otras palabras, la «sustitución en nuestras leyes del concepto «verdadero valor» por el de «valor real» (que, económicamente, se corresponde con el precio de mercado), **la desaparición de un tratamiento especial para la fijación de la base en las subastas públicas, el señalamiento como base, en un impuesto alternativo al de Transmisiones Patrimoniales como es el IVA, del importe total de la contraprestación y los efectos** (sin duda, no queridos por el legislador) **que podrían generarse para el enajenante debido a la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos**³⁰..., **llevan a esta Sala a entender que en las enajenaciones onerosas de bienes donde exista un precio en dinero, marcado por la Ley o determinado por Autoridades o funcionarios idóneos para ello, éste será la base imponible que corresponda al acto gravado**³¹. Concluye el Tribunal que el valor real del bien transmitido en la subasta a efectos de la base imponible del ITP debe ser «el precio pagado por el mismo ante el Organismo jurisdiccional»³².

²⁷ Puesto que la normativa vigente no hace referencia alguna a los supuestos de subasta, puede interpretarse que siguen en vigor las disposiciones del Texto refundido de 1967. Así lo ha entendido el propio TEAC, que, en su resolución de 8 de octubre de 1986, nos dice cómo el mismo ha venido sosteniendo que en las transmisiones mediante subasta pública el valor declarado se identificaba con el precio de adjudicación, y si bien es cierto que en el Texto Refundido de 1980 no hay precepto similar al citado, razones de lógica jurídica aconsejan no modificar el criterio que se ha venido siguiendo en esta cuestión.

²⁸ Se afirma en su Fundamento de Derecho segundo: «En Economía, la doctrina científica partió de que «el valor de un bien es la facultad que confiere su posesión para conseguir otros bienes a cambio de él» y, superada la primitiva etapa del trueque, los bienes obtenidos a cambio de él, generalmente, no son otra cosa que el dinero».

²⁹ Subrayado en el original.

³⁰ En la actualidad art. 14.7 del TR.

³¹ Subrayado en el original.

³² Para la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 1993 (**Jurisprudencia Tributaria**, referencia 1431 de 1994), «el propio contribuyente, al adjudicarse en subasta judicial el bien inmueble de referencia, atri-

ESTUDIOS

En parecidos términos se manifiesta la Sentencia de 7 de mayo de 1991³³. A su tenor, el Texto Refundido de 1980, incorpora un concepto jurídico indeterminado, cual es el de «valor real»³⁴. A estos efectos, el art. 23.2 de la Ley General Tributaria nos dice que los términos empleados en sus normas se entenderán «conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». Al no existir un sentido jurídico o técnico de lo que es «real», «hay que acudir al sentido usual, y por «real» ha de entenderse lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio ni imaginario ni ficticio y no de mera apariencia. Valor real será, por lo tanto, la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa». Vendrá determinado por su oferta al público en un mercado libre, como el que tiene lugar en las subastas judiciales³⁵.

En el fundamento quinto de dicha Sentencia, el Tribunal afirma textualmente: «el contribuyente adquirió el inmueble en pública subasta, fijando de esa manera mediante acto voluntario y libre, «el valor real» del bien, éste debe de prevalecer, aunque sea superior al valor catastral, como acertadamente resolvieron tanto la Administración como la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valladolid».

Criterio que parece mantener la Circular 4/1989, de 29 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos³⁶. Su instrucción sexta dispone lo siguiente: «Cuando el valor consignado en el correspondiente documento sea consecuencia necesaria de normas legales o de resolución judicial o administrativa, no procederán las repercusiones tributarias previstas» en la citada disposición³⁷. Por tanto, en los supuestos de transmisión mediante subasta judicial, no se producirán correccio-

buyó a éste un determinado valor, manifestado en el precio de remate. Es decir, consideró que el precio real satisfecho por la transmisión fue el que como precio de remate se consigna en el acta de la subasta y posterior Auto judicial de adjudicación... **Además la propia Administración** —que sustituye el valor catastral declarado por el de remate— **no ha realizado en el supuesto de autos una “comprobación” propiamente dicha del valor real del bien, puesto que éste ya venía determinado por el precio de remate**, limitándose a modificar la base imponible que pretendía el sujeto pasivo, sustituyéndola por otra más acorde con la finalidad y letra del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales» (el subrayado es nuestro).

³³ Ar. 4132.

³⁴ En palabras de CARROBE GENE, el «concepto o contenido de la expresión “valor real” no se encuentra definido en norma tributaria alguna» («La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español», **Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero**, núm. 72, 1991, p. 457).

³⁵ Ello ocurre también en la transmisión de viviendas de protección oficial, de conformidad, entre otras, con las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1986 (Ar. 539) y 26 de febrero de 1994 (Ar. 1403). Se afirma en el Fundamento de Derecho cuarto de ésta última: «es indudable que en los supuestos de viviendas de protección oficial sometidas a una serie de limitaciones en cuanto a venta, uso y arrendamiento, estas mismas limitaciones determinan unas características que inciden en la determinación del precio real de aquéllas y, en consecuencia, dicho precio no puede ser otro que el máximo fijado por el organismo correspondiente, precio máximo legal que es forzoso que deba coincidir con el precio de mercado que a dichas viviendas le correspondan, al no poderse percibir la enajenación de aquellas un precio superior al máximo permitido».

³⁶ **BOE** de 17 de enero de 1990.

³⁷ Esta ha sido derogada, de forma expresa, por la Disposición Derogatoria del TR, e incorporada a su art. 14.7. Nos dice el precepto: «Cuando en las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” exceda del consignado por las partes

nes de valor que puedan tener como consecuencia incrementos de la carga tributaria del contribuyente que ha declarado correctamente el precio satisfecho realmente en la adjudicación.

Sin embargo, no siempre el Tribunal Supremo ha llegado a conclusiones semejantes. En primer lugar, la referencia que el Tribunal realiza a las «Autoridades o funcionarios idóneos para ello», ha sido interpretada por el mismo en sentido contrario. Para la Sentencia de 3 de mayo de 1989³⁸, el valor de los bienes a efectos del ITP es el valor real «y es indudable que no es valor real el precio de adjudicación», cuando previamente existe en el mismo procedimiento una tasación que fija un valor superior³⁹. En segundo lugar, la Sentencia de 14 de enero de 1994⁴⁰, considera que «no pueden ser equiparados los conceptos «valor» y «precio», ni por lo tanto, el precio de 37.500.000 pesetas pagado por la concesión debe ser estimado como valor real de ésta, al ser el de adjudicación en segunda subasta, pero es, sin embargo, el más aproximado a dicho valor, es el que pagó por ella el adquirente en una subasta a la que junto a él, pudieron concurrir otros licitadores». Por último, el Tribunal –Sentencia de 17 de julio de 1992⁴¹– declaró procedente la comprobación realizada «al no haber probado las adquirentes que el valor declarado en la escritura de compra mediante subasta, coincide con el valor catastral»⁴², o bien con el precio real de mercado (Sentencia de 30 de marzo de 1992⁴³).

III. Conclusiones

A modo de conclusión de todo lo anterior cabe formular las siguientes conclusiones:

1. La referencia que el art. 8.2.3º de la LIVA realiza a las «transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional» es comprensiva de las

en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, éste último, sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones a título lucrativo».

³⁸ Ar. 3734.

³⁹ Parece decantarse en este sentido VAHI SERRANO, A.: «Estado actual de la comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», **Alcabala**, núm. 1, 1994, p. 167.

⁴⁰ Ar. 602.

⁴¹ Ar. 6575.

⁴² Acoge la doctrina sostenida en la Sentencia de 10 de marzo de 1986 (Ar. 1064), según la cual «cuando el valor declarado en una Transmisión coincide con el valor fijado, a efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio (entiéndase, con el Valor Catastral del inmueble) no es procedente la comprobación. Se trata de una cuestión de hecho y será, por lo tanto, quien alegue la coincidencia entre el valor declarado y el catastral, quien debe probarlo, por ser constitutivo de su derecho, y estar obligado a esa prueba según el art. 114 de la Ley General Tributaria».

⁴³ Ar. 2351. Para la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 28 de junio de 1994 (reclamación núm. 14/2511/93), partiendo de esta Sentencia y de la de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 1993, «una cosa es el precio efectivo –o “precio cierto”– satisfecho en una determinada operación y otra no forzosamente idéntica “valor real de mercado” del bien». En su opinión, la adquisición en subasta «no ha llegado a tener lugar en un “mercado libre”, sino en uno aquejado de las diversas imperfecciones en cuanto a la falta de transparencia, competitividad, información y acceso, que vedan a ciegas los criterios jurisprudenciales citados al comienzo, pues se ha visto como ello desemboca en el más absoluto de los absurdos» (Ejemplo: adjudicación en 1.000 ptas. de un automóvil peritado en 850.000 ptas.).

ESTUDIOS

adjudicaciones en subasta, siempre que se realice en favor de persona distinta del propietario. Para que una determinada transmisión de bienes en subasta judicial quede sujeta al IVA es necesario que concurren varios elementos. El ejecutado o transmiente debe ser sujeto pasivo del tributo y realizarse la operación en el seno de su actividad empresarial o profesional. Sujeto pasivo sería el ejecutado, en el que reside la obligación de satisfacer la cuota tributaria, una vez repercutido su importe al adquirente del bien. Son de aplicación a las adquisiciones en subasta las normas relativas a la no sujeción al IVA, en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio, y a la exención, cuando estamos en presencia de una segunda transmisión de inmuebles, a la que cabe renunciar siempre que se den los requisitos que recoge la LIVA.

2. Ya que el auto de adjudicación es directamente inscribible sin necesidad de otorgamiento de escritura pública, de conformidad con el art. 1514 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, la transmisión no está sujeta al gravamen de actos jurídicos documentados, en cualquiera de sus modalidades fija o proporcional.

3. No se produce una auténtica transmisión entre el deudor y el adjudicatario del remate si éste lo ha sido con facultad de cederlo a terceros y así lo hace constar en el acto de la subasta. Si el adjudicatario percibe una retribución por su actuación, ésta quedará sujeta al IVA.

4. La actuación de comprobación en las adquisiciones en subasta a efectos del ITP, debe limitarse a constatar si el valor declarado por el contribuyente es el de remate, ya que éste último coincide con el valor real de la transmisión.

5. Consecuencia de lo anterior, no resulta de aplicación a las adquisiciones en subasta el art. 14.7 del TR.

ESTUDIOS

LOS ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES^(*)

Stella RAVENTOS CALVO

Abogado

Miembro de la AEDAF

Al hablar de los aspectos internacionales del Libro Blanco hemos de hacerlo desde una doble perspectiva:

- (a) La “inspiración” internacional que informa todo su contenido; y
- (b) los aspectos internacionales en su sentido más estricto.

Teniendo en cuenta la gran oportunidad que nos brinda la presencia entre nosotros de dos de los más cualificados representantes del Ministerio de Economía –dos de los presuntos “padres del Informe”– aprovecharé mi intervención no sólo para comentar los aspectos más relevantes del mismo y poner de manifiesto aquéllos que, a mi entender, son susceptibles de mejora, sino también, si así se me permite, para intentar averiguar algo más sobre aquellos puntos que en el Informe tan sólo se mencionan. La aprobación que a priori merecen determinadas propuestas está condicionada a un conocimiento más detallado sobre cómo van a desarrollarse.

(A) LA “INSPIRACION” INTERNACIONAL

Como ya sabéis, el Informe encuentra su inspiración básicamente en dos tipos de fuentes:

- por una parte, las institucionales, entendiéndolo por tales, informes emitidos por organismos internacionales, concretamente, “La tributación de los beneficios en una economía global”, publicado en 1991 por la OCDE y el conocido como Informe Ruding, encargado por la Comisión Europea y publicado en 1992.

^(*) Trabajo presentado en las VI Jornadas de Estudio Catalano-Balear, organizadas por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, en Olot (Gerona), durante el mes de octubre de 1994.

ESTUDIOS

- por otra parte, en el derecho fiscal comparado de la mayoría de los países de la Unión Europea y de algunos otros de la OCDE.

No voy a extenderme aquí sobre lo que ya he expuesto en otro lugar, respecto de la considerable tergiversación que se ha hecho al citar uno y otro tipo de fuentes. Me limitaré a examinar por encima las principales modificaciones que el Informe propone respecto de la actual normativa del impuesto, comparándolas con las recomendaciones efectuadas por el Comité Ruding y por el Informe de la OCDE.

Y aquí quiero hacer un breve paréntesis. En materia fiscal, y esto lo sabéis tan bien como yo, no existen Biblias ni dogmas. Lo que recomienda el Informe Ruding no tiene por qué ser infalible. No olvidemos además que no todos sus componentes eran expertos fiscales y que los que sí lo eran tampoco coincidían siempre en sus apreciaciones, algo que ellos mismos han reconocido públicamente, sino que muchas de las conclusiones a que se llegó fueron producto de un compromiso o pacto, pacto que, además, en alguno de los puntos tampoco se consiguió completamente. Por otra parte, hay que tener en cuenta que ese informe constituye una base de discusión encaminada a una armonización progresiva del impuesto en todos los estados miembros pero ello no supone que todas sus recomendaciones vayan a ser adoptadas por los organismos decisorios de la Comunidad. En cuanto a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuyos informes se leen casi con veneración, hay que tener en cuenta que su Comité de Asuntos Fiscales lo componen exclusivamente representantes de las administraciones fiscales de los países miembros –y no de los administrados– por más que exista un organismo, el BIAC, de carácter consultivo. Además, en la actualidad, me atrevería a decir que el Comité se encuentra un tanto desequilibrado a favor de determinados componentes del mismo, léase los Estados Unidos y los países de su órbita legislativa.

Lo que sí existe, por el contrario, en el mundo de la fiscalidad son las modas. Y estas modas son las que se reflejan en esos informes emitidos por los organismos internacionales. Y si me refiero a ellos no es porque crea personalmente que están en posesión de la verdad en todas sus aseveraciones, sino porque el primero que lo hace, declaradamente, es el Informe que ahora estamos analizando, si bien de una manera considerablemente manipuladora y sesgada. No es que el Informe pretenda ocultar las recomendaciones del Comité Runding –que se exponen, con mayor fidelidad al original que las del Informe de la OCDE– y que se reproducen bajo el epígrafe “El principio de coordinación internacional” (capítulo I). Lo que ocurre es que, cuando en el capítulo II se proponen las medidas concretas de reforma, aquéllas se incorporan hasta donde convienen. Cuando dejan de convenir, el Libro Blanco acude entonces al principio de neutralidad, principio estrella del estudio de la OCDE. Lo que ocurre es que si cualquier medida debe forzosamente pasar por el cedazo del principio de neutralidad, quizá habría que pensar en ir suprimiendo el artículo 4 de la Ley General Tributaria –también citado en la página 13 del Libro– y que, como todos sabéis, reza así: “Los tributos, además de ser medios para recudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general...”.

Y en otros casos, no se sigue la propuesta del Comité Ruding, sin que tampoco se justifique la elección en base a la deseada neutralidad. Habrá que entender entonces, supongo, que el principio invocado es el más sacrosanto para nuestra administración, el principio de recaudación.

(a) Armonización de la base del Impuesto sobre los beneficios empresariales

Resultará más fácil en este apartado, partir de la lista de elementos que enumera el Informe Ruding como componentes de la base imponible para ver luego cómo se han recogido en el Informe elaborado por nuestro Ministerio de Hacienda.

- **Definición de beneficios gravables:** El Informe recoge aquí la opinión del Comité Ruding según la cual el resultado contable debe constituir el punto de partida para determinar la renta gravable. Cuando, por razones técnicas, el beneficio gravable deba ser diferente del contable, se efectuarán las correcciones necesarias, que no trascenderán en ningún caso a los libros de contabilidad. El Libro Blanco es todavía más concreto: cuando deban realizarse dichos ajustes, serán claros, precisos y limitados. Esperemos que sea verdad.
- **Amortizaciones:** A parte de recomendar la redacción de una Directiva sobre principios de amortización, el Comité recomienda la libre elección por parte de la empresa entre el método de amortización lineal y el método degresivo, si bien en este último caso la tasa de amortización no debe exceder el triple de la tasa lineal.

En el Informe español la novedad más significativa respecto de la actual situación es la supresión del método degresivo por suma de dígitos.

- **Tratamiento de los activos inmateriales (fondo de comercio):** el Comité Ruding propone que se establezca, por vía de directiva, un método común de amortización del fondo de comercio y de otros activos inmateriales que ayude a superar las distorsiones existentes.

El Libro Blanco no dice nada. ¿Por qué si del Informe Ruding se desprende que resulta aconsejable la deducibilidad fiscal de las amortizaciones de los fondos de comercio?

- **Tratamiento del leasing:** La propuesta del Informe Ruding se limita a recomendar su armonización, al igual que en el caso anterior. El Libro Blanco, por su parte, modifica sustancialmente –si bien se prevé un período transitorio– el actual tratamiento de esta figura, en cuanto que distorsionador de las decisiones de financiación empresarial.
- **Valoración de inventarios:** el Comité Ruding recomienda tomar el coste histórico como base de valoración y permite que las empresas elijan, eso sí, con carácter irrevocable, cualquiera de los siguientes métodos: FIFO, LIFO y coste medio. Además, la pérdida de valor de las existencias debe ser reconocida y deducida de la base. En el Informe español se rechaza, por el momento, el LIFO.
- **Fondos de pensiones:** Según el Informe Ruding es deseable, en principio, que se permita la deducibilidad de todos los sistemas de previsión destinados a que las empresas hagan frente a sus compromisos referidos a las pensiones de sus empleados. Algunos miembros del Comité incluso hacen expresa mención del sistema alemán que permite deducir fiscalmente las dotaciones para fondos internos.

Este punto está contemplado en el Informe bajo el título “Compromisos sociales”. En el Informe no se prevé modificar la regulación establecida en la Ley 8/1987, por lo que serán deducibles las contribuciones realizadas por los empresarios a los planes de pensiones y las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de

ESTUDIOS

los planes de pensiones (bajo ciertas condiciones), mientras que seguirán sin ser deducibles las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de prestaciones idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987.

- **Gastos generales:** Si bien el Comité Ruding no se pronuncia sobre las restricciones a la admisibilidad de los gastos, tales como automóviles, sanciones administrativas o penales, remuneración de los ejecutivos y gastos de la casa central, sin embargo, recomienda que la Comisión proponga una directiva sobre la deducción de gastos pero sobre la base de que todos los gastos verdaderamente relacionados con el negocio o actividad sean deducibles para las empresas.

Mucho me temo que aquí poco va a cambiarse. La justificación del Informe para la no deducibilidad es ciertamente jocoso: “puesto que el ánimo de lucro está en la base del contrato de sociedad, las donaciones efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto son, habitualmente, de escasa cuantía en relación a sus beneficios, y, por otra parte, más que liberalidades imputables a los mismos podrían ser, realmente, disposiciones encubiertas de beneficios por parte de los socios que éstos aplican a finalidades altruistas, por lo que no deberán considerarse partida deducible”. Este párrafo puede explicar, en todo caso, lo que se entiende por donación hecha por la sociedad, pero no desde luego, lo que se entiende por liberalidad, término en el que parece englobar cualquier gasto que no tenga un ingreso como contrapartida inmediata, suplantando así al empresario a la hora de decidir qué gasto puede ser indirectamente necesario o simplemente conveniente para la empresa. No quiere ello decir que deba permitirse la deducción de los gastos privados que el empresario realice a través de la empresa, sino que lo que debería hacerse, a la hora de permitir o prohibir la deducción, es averiguar si dicho gasto es realmente empresarial o privado. Este el criterio que sigue el Comité Ruding y que estimo totalmente acertado.

- (b) **Incrementos de patrimonio derivados de los activos empresariales:** La propuesta del Comité Ruding consiste en sustituir la simple exoneración de gravamen en los casos de reinversión por lo que en realidad es un sistema de diferimiento de la base de gravamen de los activos enajenados en los nuevos activos. Ello se consigue reduciendo el valor de adquisición de los nuevos activos en el importe del incremento de patrimonio obtenido. En cuanto a los incrementos de patrimonio que no se reinviertan, deberán ser gravados al tipo general, pero indexando el coste de adquisición de los activos enajenados, a fin de que lo que se grave en realidad no sea simplemente el efecto de la inflación.

En el primer punto, la exención del incremento por reinversión, el Informe no se aparta, en su espíritu, de la propuesta del Comité, si bien se formula un sistema alternativo consistente en integrar sucesivamente, por partes iguales, el importe del incremento dentro de los períodos impositivos iniciados en los diez años siguientes al cierre del período impositivo en el que se produjo el incremento o dentro de un período ligado a la vida útil de los elementos objeto de la reinversión.

Ahora bien, de la indexación del precio de adquisición en el caso de incremento gravable, el Informe se acoge entonces a la opinión de la OCDE, que no dice que la inflación no deba de corregirse, sino que una total neutralidad exigiría denegar al mismo

tiempo la deducibilidad de la porción correspondiente a la inflación en los pagos por intereses. Este argumento le viene como anillo al dedo al Informe para no abordar de momento la corrección de la inflación y así, desde luego, nadie podrá acusarle de simplista o de poco prudente.

(c) Compensación de pérdidas: el Comité Ruding recomienda la armonización de estas normas, pero estableciendo un sistema que permita la compensación hacia adelante y hacia atrás. Por razones presupuestarias la compensación hacia atrás debería tener un límite temporal. El Informe, por el contrario, se limita a anunciar la extensión hacia adelante pero no menciona para nada la compensación retrospectiva.

(d) Integración del impuesto de sociedades con el impuesto sobre la renta de las personas físicas: Es este un tema realmente muy complejo y que no puede despacharse con unas pocas líneas, que es lo que más o menos hace el Libro Blanco. Y aquí lo único que podemos decir es que quizá se tendría que explicar mejor por qué se ha optado por un sistema nuevo y autóctono, en vez de recoger alguno de los examinados –y experimentado– no sólo en el Informe Ruding sino también en el informe de la OCDE.

(B) LOS ASPECTOS INTERNACIONALES EN SU SENTIDO MAS Estricto

Siguiendo la lógica sistemática del Informe, dividiremos esta segunda parte entre las normas relativas a las sociedades españolas que operan en el exterior y las relativas a las sociedades no residentes que operan en España.

(a) Aspectos internacionales de las sociedades españolas

No quiero ser reiterativa, porque lo mismo que voy a decir ahora lo he dicho ya en otro sitio, pero no queda más remedio: si no se corrige lo previsto en el Informe, se va a perder una gran oportunidad. Que el Libro Blanco dedique un capítulo íntegro a los aspectos internacionales hacía concebir, a priori, esperanzas –hacía pensar que, por fin, se había caído en la cuenta de la necesidad de una regulación completa, como corresponde a una economía y a unas empresas cada vez más internacionalizadas o en proceso de internacionalización–.

Pero cuando se empieza a leer el contenido del capítulo IV se empieza a tener la sospecha de que, una vez más, lo que menos importa es la competitividad de nuestras empresas en el exterior. Lo que sigue primando es el criterio de recaudación, la preocupación por que el Tesoro español no pierda un céntimo en favor de otros erarios extranjeros y la idea de que, cuando el empresario español sale al exterior lo hace para escapar del fisco español y situar sus ahorros en una paradisíaca isla caribeña. Me explicaré.

(i) Eliminación de la doble imposición (jurídica y económica)

Como ya sabéis, y en términos muy generales, la doble imposición jurídica internacional se produce cuando sobre una misma persona recae un doble gravamen, primero en el país de la fuente de renta y posteriormente en el país de residencia del perceptor. La doble imposición económica tiene lugar cuando sobre los mismos beneficios empresariales –los mismos divi-

ESTUDIOS

dendos— recae dos veces el impuesto, la primera vez en sede de la sociedad y la segunda en sede del accionista que los percibe.

Los dos tipos de doble imposición pueden evitarse básicamente, a través de dos métodos, el de exención y el de imputación. A su vez el método de exención tiene dos variantes, la exención integral y la exención con progresividad, mientras que el de imputación se subdivide en imputación integral e imputación limitada.

Nuestro país ha venido utilizando tradicionalmente el método de imputación limitada (también llamado “de crédito de impuesto”) que permite deducir, de la cuota a pagar en España—naturalmente, después de haber incluido en la base imponible los rendimientos obtenidos en el extranjero— el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos rendimientos, pero con el límite de lo que debería pagarse en España por ese mismo concepto. Es decir, y a grandes rasgos, que si el impuesto pagado en el país de la fuente es superior al que correspondería pagar en España, el sujeto pasivo pierde la diferencia. Si, por el contrario, el impuesto pagado en el extranjero es inferior al español, el sujeto pasivo deberá complementarlo hasta el impuesto español. Este es el sistema descrito en el artículo 24 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De igual manera, al trasladar a la legislación interna, mediante la Ley 29/1991, la directiva europea sobre matrices y filiales, el método elegido fue el de imputación limitada.

Pues bien, en mi opinión se ha perdido la oportunidad de sustituir dicho método de imputación por el de exención, que es bastante más favorable para las empresas, a pesar de todo lo que diga el Informe, que, en su defensa del método elegido, tergiversa claramente lo dicho por la OCDE en el informe mencionado y prescinde, tanto del derecho comparado, que tanto le gusta en otras ocasiones, como de la opinión de la Comisión europea y, repito, del interés de las empresas españolas.

Dicho esto, también hay que mencionar una serie de novedades muy positivas y algunos puntos que, al menos en el Informe, se han quedado en el tintero:

En relación a la doble imposición jurídica:

- extensión de la deducción por doble imposición jurídica internacional a los incrementos de patrimonio, deducción que con el artículo 24,4 de la actual Ley del Impuesto en la mano, no era posible, aunque se reconociese incluso desde la Administración lo absurdo de ello;
- cómputo global, a los efectos de fijar el límite para practicar la deducción por doble imposición jurídica, de los rendimientos procedentes de un mismo país y no, como hasta ahora, de los rendimientos de cada operación. Es un cambio a mejor, ¡qué duda cabe!, pero más favorable para las empresas (y no lo digo yo, lo dice la OCDE) hubiera sido adoptar el sistema de cómputo global de la totalidad de los rendimientos, de modo que se compensaran el exceso de imposición pagado en los territorios de mayor tributación con el menor gravamente pagado en países de tributación inferior a la española.
- posibilidad de trasladar los impuestos satisfechos en el extranjero que no hubieran podido deducirse por insuficiencia de cuota a los cinco años posteriores.

¿Y qué se ha quedado en el tintero? Pues bastantes cosas. Algunas de carácter técnico, pero de gran importancia: debería aclararse, en relación con la actual redacción del artículo 24, 4, si los rendimientos a que se refiere son brutos o netos; qué se entiende por "gravamen de naturaleza idéntica o análoga" al impuesto, etc.

Y hay otra ausencia que considero importante y que es una detallada regulación de la tributación de los establecimientos permanentes de sociedades españolas en el extranjero, lo cual parece confirmar una vez más que el legislador ni se lo ha planteado. Sabemos que los establecimientos permanentes integran su balance y su cuenta de resultados en los de la sociedad española de la que forman parte y que, por tanto, las pérdidas sufridas por dichos establecimientos permanentes son automáticamente deducibles en sede de la sociedad madre. En este sentido no hará falta adaptar la legislación española a la directiva que se prevé sobre este tema. Pero esto no basta: los establecimientos permanentes deben calcular sus resultados con arreglo a la normativa española y ello puede provocar desajustes con las normas del país donde están situados. Igualmente, tanto el balance de dichos establecimientos como sus cuentas de resultados deben de traducirse a pesetas. El modo en como eso se haga tiene efectos determinantes sobre la tributación de los mismos. Pues bien, nada de todo ello merece la atención del redactor del Informe. Si todo ello va a quedar en manos de la normativa contable, debería decirse, por más que la envergadura del tema no parece hacerlo aconsejable.

Por lo que respecta a la doble impresión económica:

- se extiende la deducción por doble imposición (siempre según el método de imputación limitada, claro) a los segundos y ulteriores niveles de participación en filiales extranjeras, en otras palabras, se suprime el requisito de que la participación sea directa. Esta es una modificación que se va a introducir en breve, con toda probabilidad, en la Directiva matriz/filial, por lo que se me perdonará si no la atribuyo a la generosidad del legislador;
- se completa el examen de la doble imposición internacional con dos disposiciones dedicadas a imdir que mediante la combinación de la deducción por doble imposición sobre los dividendos con las disminuciones de patrimonio derivadas de la depreciación de la participación en la sociedad extranjera se consiga lo que el Libro Blanco llama una "doble desimposición".

¿Qué queda pendiente en este aspecto?

- Queda pendiente el problema de la integración de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de las sociedades en un contexto internacional, es decir, saber si a los accionistas residentes en España se les va a conceder el crédito por los dividendos repartidos por sociedades extranjeras y si a los accionistas no residentes en España se les va a conceder el crédito correspondiente a los dividendos repartidos por sociedades españolas. Hay que reconocer que se trata de una cuestión realmente conflictiva y que tampoco las opiniones internacionales son capaces de dar con una solución eficaz. Por ello no se le puede reprochar al Informe que se limite a plantear el problema y enumerar eventuales soluciones en el marco de una actuación global comunitaria. Lo que parece claro, es que en ningún caso la Administración española va a sacrificar ni un céntimo de sus ingresos en favor de otros estados, es decir, que ni a los accionis-

ESTUDIOS

tas españoles se les concederá el crédito por los dividendos de fuente extranjera ni a los no residentes se les concederá el crédito por los dividendos de fuente española (por cierto, ¿qué va a pasar con los residentes en aquellos países, como Francia y Reino Unido, cuyo convenio prevé la concesión del "avoir fiscal" a los residentes en España?).

- Y por último, me gustaría saber qué período de tenencia de acciones va a requerirse para la aplicación de la deducción por doble imposición económica, si el establecido en el artículo de la Ley del Impuesto o los dos requeridos por la Ley 29/1991, –paradójicamente de peor condición– para los supuestos comunitarios.

(ii) *La nueva normativa anti-elusión*

Y llegamos a uno de los temas estrellas del Informe, o por lo menos eso parece si nos hemos de fijar en la extensión que se le edica. Bajo el título "Deslocalización de capitales por motivos fiscales" (curioso término ese de "deslocalización", que como nuestro común amigo José Luis de Juan dice, no es seguro que pueda encontrarse en el diccionario de la Real Academia de la Lengua) se entra en el espinoso tema de la elusión fiscal internacional.

El sistema consiste en imputar a los accionistas los beneficios obtenidos por determinadas sociedades extranjeras, aunque dichos beneficios no hayan sido objeto de una efectiva distribución. Los factores que entran en juego y que deben determinarse son tres:

- qué características deben reunir las sociedades extranjeras participadas, es decir, qué determina que se las califique de "controlled foreign corporations": si la jurisdicción donde están situadas, si el tipo nominal del impuesto en esa jurisdicción, si el tipo efectivo de tributación, etc;
- qué porcentaje de participación debe poseer el accionista para que se considere que controla la sociedad;
- qué tipo de rentas se consideran «renta pasiva», que es la renta que se atribuye a los accionistas.

Este tipo de disposiciones presenta diferentes modalidades según los países que las han adoptado, pero hay en todas ellas un factor común: se han producido en países muy desarrollados internacionalmente, que no es el caso de España. Aquí, lo que nuestras empresas –y nuestros empresarios– necesitan no son este tipo de normas, sino instrumentos y apoyo para salir al exterior en igualdad de condiciones con sus competidoras de la Comunidad. Otro factor que tampoco puede olvidarse, por aquéllo de dar coherencia al sistema fiscal, es el nivel de imposición personal que existe en esos países, es decir, el tipo más alto en el impuesto sobre la renta y a qué niveles de renta se aplica.

Por otro lado, el Informe da por sentado que este tipo de normas no es incompatible con la existencia de un convenio de doble imposición. Sin embargo este punto es objeto de una gran discusión y una de las pruebas de que la compatibilidad no es tan evidente, es el hecho de que ya existen varios convenios que prevén de modo explícito la posible aplicación de las normas por cualquiera de los estados contratantes.

Para terminar con el tema, yo diría que no creo que esa sea una medida ni necesaria ni mucho menos conveniente. Y si se me permite, diré algo más: lo único que va a conseguirse con este tipo de normas es fomentar la clandestinidad. Así de claro.

(b) Aspectos internos de las sociedades no residentes en España

En este apartado las modificaciones no son muy numerosas ni, con excepción de pocos casos, muy significativas. Me referiré a dos de ellas.

(i) Los establecimientos permanentes en España

Por lo que respecta a los establecimientos permanentes, se reconoce de entrada su obligación "cuasipersonal", lo que es absolutamente correcto, pero sin embargo más adelante no se es consecuente con este reconocimiento, desde el momento en que se les niega la posibilidad de aplicarse la deducción por doble imposición jurídica y la deducción por doble imposición económica internacional. Por poner un ejemplo fácil, tomemos el caso de una sucursal en España de una empresa financiera francesa. Esta sucursal concede préstamos a una empresa, pongamos en Chile, préstamos por los que recibe unos determinados intereses, intereses que en Colombia habrán sufrido una mayor o menor tributación. La sucursal española incluirá dichos intereses, por su cuantía bruta (es decir, sin deducir el impuesto pagado en Chile), tributará por ellos al 35% y posteriormente no podrá deducirse el impuesto pagado en el país de la fuente. Un caso clarísimo de doble imposición. Es cierto que normalmente las leyes tributarias no conceden unilateralmente esta deducción. Sin embargo, mediando convenio la cosa cambia. Los convenios de doble imposición contienen una cláusula de "No discriminación" por la que un establecimiento permanente de uno de los estados contratantes no puede recibir peor trato fiscal que las sociedades residentes en el otro estado contratante. En el ejemplo que hemos descrito, al tratarse de una sucursal de una empresa francesa, país con el que existe convenio de doble imposición, la aplicación de la cláusula mencionada implicaría la concesión a aquélla de la deducción por doble imposición internacional. Es también cierto, que los Comentarios al Modelo de Convenios de Doble Imposición no se definen claramente respecto de la concesión de la deducción, ni a favor ni en contra. Sin embargo, se va abriendo paso, por vía jurisprudencial la idea de que una no discriminación auténtica implica la concesión a los establecimientos permanente de las mismas deducciones que puedan darse a las sociedades residentes.

Pero todavía hay un caso más claro de discriminación: el de los establecimientos permanentes de sociedades residentes en la Comunidad Europea. Una famosa sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 28 de enero de 1986, conocida como la sentencia del "Avoir fiscal" estableció que la no concesión del crédito por impuestos extranjeros (lo que nosotros denominamos deducción por doble imposición jurídica internacional) por parte de Francia a un establecimiento permanente de una empresa de otro estado miembro suponía una violación del artículo 52 del Tratado de la Unión Europea referente a la libertad de establecimiento. La sentencia, como sabéis, no tiene eficacia directa sobre otros casos, ni sobre la legislación similar de otros estados miembros distintos de Francia, porque fue a este último a quien demandó la Comisión. Precisamente por ello el Tribunal de Justicia lamentó en su sentencia que la Comisión no hubiera extendido su demanda a otro tipo de empresas (en el caso que nos ocupa se trataba de una empresa de seguros) ni a otros estados miembros. Pero sí dejó muy claro que sentenciaría en el mismo sentido si en el futuro tuviera que juzgar casos similares.

Y en el caso de los establecimientos permanentes de sociedades europeas nos encontramos con que va a producirse otra discriminación (siempre según el Informe): la no aplicabilidad a los mismos de la directiva sobre relaciones matriz/filial. Tomemos el siguiente caso:

ESTUDIOS

A es una sociedad francesa que posee acciones de una sociedad italiana, B, en un porcentaje suficiente como para que le sea aplicable la directiva. Sin embargo A no posee estas acciones directamente, sino a través de una sucursal situada en España, a la que llamaremos C. En este caso los tres estados implicados son miembros de la Comunidad. Pues bien, C incluye en su base imponible los dividendos brutos percibidos de B y tributa por ellos en España al 35%. Si posteriormente no se le concede la deducción de la parte proporcional del impuesto pagado por B sobre los beneficios de los que proceden tales dividendos, se estará produciendo una doble imposición clarísima, injustificada además por cuanto que el establecimiento permanente en España es la misma persona jurídica que la sociedad matriz francesa, a la que no se hubiera podido negar la deducción si hubiera poseído su participación en B de modo directo. La Directiva, es verdad, no contiene ninguna referencia específica sobre los establecimientos permanentes, pero de su espíritu parece desprenderse que en un caso como el expuesto la deducción no puede negarse.

(ii) *La subcapitalización*

Este apartado no se encuentra en el Libro Blanco referido a los aspectos internacionales, sino a las reglas de valoración, pero en tanto en cuanto una de las partes implicadas es una sociedad no residente, incide claramente en el tema que nos ocupa.

Poco puedo decir aquí porque todavía menos dice el Libro Blanco, salvo por el anuncio de que la normativa sobre la subcapitalización va a ser modificada. Nos congratulamos de ello puesto que tal y como se reguló en la Ley 18/1991 resultaba no sólo extremadamente dura sino además muy alejada de la realidad económica de las empresas, muchas de las cuales funcionan normalmente con elevados ratios de endeudamiento y no precisamente por motivos fiscales. En este punto, quisiera formularle a D. José Ramón Fernández dos cuestiones:

- ¿en qué sentido van a modificarse esas normas?; y
- ¿cuándo va a ratificar España el Convenio europeo sobre corrección de beneficios en el caso de empresas asociadas? (hay que decir aquí que prácticamente todos los estados miembros lo han hecho, con la excepción de Grecia).

El resto de modificaciones propuestas son de menor envergadura y se refieren principalmente a tipos de gravamen y a la simplificación del Impuesto especial sobre bienes inmuebles propiedad de sociedades no residentes, que bienvenida sea, porque bastantes dolores de cabeza nos ha procurado ya a todos, administradores y administrados.

JURISPRUDENCIA

LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES SOBRE LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO

Selecciona y comenta:

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

I INTRODUCCION

II LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO EN EL IRPF

A) Delimitación del hecho imponible.

- 1) Sujeción de determinadas indemnizaciones.
- 2) Rendimiento de capital mobiliario e incremento de patrimonio.
- 3) Reducciones de capital.

B) Valoración de los bienes transmitidos.

C) Devengo del incremento del impuesto en las permutas.

D) Las disminuciones patrimoniales.

E) Incrementos de patrimonio no justificados.

- 1) Efectos de la presunción aplicable en los incrementos no justificados.
- 2) La prueba a través de documentos públicos y privados.
- 3) El estado de origen y aplicación de fondos.
- 4) Actas de Inspección y procedencia de sanciones.

F) Los incrementos y disminuciones en las actividades empresariales.

- 1) Incrementos de patrimonio ajenos a la actividad empresarial.
- 2) Venta de activos empresariales.

JURISPRUDENCIA

III LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- A) *No justificados.***
- B) *Justificados.***
- C) *Revalorizaciones contables.***

IV EL ART. 14.7 DEL TR DEL ITP (ANTIGUA DISP. ADIC. IV DE LA LEY DE TASAS)

I INTRODUCCION

Uno de los temas más polémicos del IRPF es el gravamen de los incrementos y las disminuciones de patrimonio. Las modificaciones más importantes introducidas en dicha institución por la ley 18/91 se refieren a la no sujeción de los que se ponen de manifiesto con ocasión de transmisiones por causa de muerte, inexistencia de variación patrimonial en las reducciones de capital, sustitución de los coeficientes de actualización por porcentajes de reducción para los bienes transmitidos, adquiridos con más de dos años de antelación, y la consideración de renta irregular de las variaciones patrimoniales superiores al año, sujetas a tributación con gravamen especial (tipo medio o tipo que corresponda a la mitad de renta irregular).

Estas importantes modificaciones afectan a alguno de los supuestos que recogemos, si bien la realidad cotidiana nos ofrece otros temas litigiosos que no han llegado a los Tribunales, lo que no desvirtúa el objetivo de esta Sección, limitada a presentar aquellas resoluciones de los Tribunales que tienen interés.

Los incrementos o disminuciones de patrimonio (art. 44 de la ley 18/91), como variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición, no vienen condicionados por el destino asignado a la plusvalía obtenida, según reconoce la Resolución del TEAC (21.5.91) en la que se sujeta a tributación el incremento de patrimonio producido en la venta de una finca adquirida por herencia, aún en el caso de que el importe obtenido se destine al pago del Impuesto sobre Sucesiones que grava la herencia por la que se adquirió la citada finca.

II LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO EN EL IRPF

A) *Delimitación del hecho imponible*

1) Sujeción de determinadas indemnizaciones

El inciso final del art. 3.4 de la ley 44/78 del IRPF¹ originó múltiples problemas de interpretación si bien, al no figurar en la ley 18/91, se da por finalizada la polémica que tuvo su más cumplida manifestación en la Sentencia del TS (7.9.91) por la que la indemnización percibida por el inquilino de una vivienda a causa de la resolución voluntaria del contrato de alquiler, de la que era arrendatario, no constituye un incremento de patrimonio a efectos del gravamen por el IRPF.

Para la Dirección General de Tributos (31.1.92) dicha indemnización fue siempre calificada como una alteración patrimonial y la existencia de la sentencia del TS que hemos comentado, suponía un caso aislado que no impedía mantener el criterio expuesto, al no existir rei-

¹ Dicho apartado establecía que "no tendrán la consideración de renta las indemnizaciones que constituyan compensación o deterioro de los bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio."

JURISPRUDENCIA

teración de doctrina por el Tribunal Supremo, ni tratarse de una sentencia en resolución de recurso de apelación extraordinario que fijara doctrina legal.

En la actualidad, al no encontrarse el supuesto de renuncia de los derechos otorgados por el contrato de arrendamiento dentro de las exenciones que contempla el art. 9 de la ley 18/91, el tema ha quedado resuelto, aunque con ello se ha perdido un precepto que era necesario para enmarcar la imposición sobre la renta de las personas físicas dentro del principio de capacidad de pago.

2) Rendimiento de capital mobiliario e incremento de patrimonio

Lo sorprendente del Libro Verde² es que se haya propuesto para los incrementos de patrimonio un régimen de privilegio frente a los rendimientos de capital cuando el Fondo Monetario Internacional, con mejor criterio, ha recomendado que el tratamiento de las plusvalías y de los rendimientos del capital debería ser común dada la similitud existente entre ambos.

El art. 37 de la ley 18/91 establece que las pérdidas o ganancias que se produzcan como consecuencia de la transmisión o amortización de los activos financieros con rendimiento implícito no son considerados, tras la promulgación de la ley 14/85 de Régimen Fiscal de determinados activos financieros, como incrementos o disminuciones de patrimonio sino como rendimientos de capital mobiliario.

Con frecuencia existen serias dificultades para distinguir entre rendimiento mobiliario e incremento de patrimonio, problema agravado como consecuencia de los nuevos productos que constantemente están apareciendo en el mercado. En el caso concreto de los contratos de seguros con incidencia fiscal, dichas discrepancias se acrecientan por la falta de claridad normativa a la hora de delimitar los hechos imponible.

El TS (17.11.93) se ha limitado a poner de manifiesto que el art. 48.1. i) de la ley 18/91 parte de la relación prima/cantidad percibida para determinar el incremento o disminución patrimonial que se produce cuando se cobra el seguro correspondiente,³ sin que tenga sentido que la variación patrimonial consista en la diferencia entre la cantidad que se percibe y el importe de las primas satisfechas, en tanto que el período de permanencia sea el comprendido entre el pago de la primera prima y el momento de percibir la cantidad asegurada, porque son tratamientos heterogéneos de una misma cuestión. Como se desprende de su contenido los párrafos segundo y tercero⁴ del art. 11 del Reglamento son normas aclaratorias del párrafo primero para simplificar el cálculo del incremento.

² Como señala Sanz Gadea -"Incrementos de patrimonio". EF n° 118- dicho libro fue elaborado por un conjunto de catedráticos, dirigidos por Fuentes Quintana, a efectos de evitar el problema de progresividad en las rentas irregulares.

³ En los contratos de seguros de vida o invalidez, con capital diferido, el incremento vendrá dado por la diferencia entre la cantidad que se percibe y las primas satisfechas.

⁴ Mientras el párrafo segundo obliga a desglosar la cantidades que corresponden a cada uno de los pagos realizados, el párrafo tercero admite la posibilidad de calcular de forma más rápida un período de permanencia.

Conviene recordar que no va a ser recogida en este apartado la doctrina sobre los seguros de prima única al haber considerado los Tribunales que los rendimientos obtenidos deben incluirse en la base imponible como de capital mobiliario, entendiéndose percibidos con deducción de la retención correspondiente. Sin perjuicio de las variedades existentes en los seguros de prima única, el plazo de la operación resulta, a juicio de los Tribunales, determinante para considerar que se trata de imposiciones a plazo fijo en las que no resulta procedente la calificación de incremento de patrimonio y, por tanto, no procede la aplicación de coeficiente actualizador alguno.

3) Reducciones de capital

La ley 18/91 no considera disminuciones patrimoniales los supuestos de reducción de capital, modificando la normativa anterior en la que dicha reducción constituía una alteración patrimonial objeto de gravamen.

La redacción dada al art. 44.cuatro d) de la ley 18/91⁵ deja sin contenido la doctrina del TEAC (15.1.92) que considera una alteración patrimonial la entrega de cantidades procedentes de reservas acumuladas a los socios y no una entrega de dividendos, en el supuesto de reducción de capital mediante amortización de acciones. Actualmente, aunque tras la reducción de capital los títulos se canjeen por otros nuevos o se estampillen indicando su nuevo valor nominal, no se produce disminución patrimonial al reducirse el capital sino en el momento en que se transmiten los títulos.

Para el TEAC (8.5.91) no existe variación patrimonial en la reducción de capital previamente aportado a una sociedad, con devolución en metálico a los socios del importe de la reducción y con sustitución de los títulos anteriores, sin que se modifique el número de acciones por otros nuevos de diferente valor nominal y con los mismos derechos políticos y económicos.

B) Valoración de los bienes transmitidos

En la enajenación patrimonial, causa principal generadora del incremento de patrimonio, el valor que debe tomarse como justificativo de la transmisión no es un tema pacífico como vamos a pasar a ver.

Dadas las discrepancias que se plantean cuando los mismos bienes son valorados en la liquidación a efectuar en otros impuestos y ante la conflictiva aplicación del principio de unidad de valoraciones, el TEAC (4.5.94) estima que el valor de venta de un inmueble es el precio efectivamente pagado porque existe una diferencia fundamental entre el IRPF, que grava las rentas y, por tanto, los importes obtenidos o satisfechos, y el ITP y AJD que prescinde del precio para acudir a la noción de valor, no coincidente con el precio.⁶

⁵ Cuando la reducción de capital tenga por objeto la devolución de aportaciones a los socios, el importe de ésta minorará el valor de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

⁶ En el núm. 23 de esta Revista "La doctrina de los Tribunales sobre valoración y comprobación" se hace referencia al principio de la unidad de valoraciones que "debe considerarse no como principio en sí, sino en tanto en cuanto su vulneración suponga un grave quebranto del principio de seguridad jurídica y del principio de actos propios realizados por las Administraciones".

JURISPRUDENCIA

El TEAC (26.1.94) estima que cuando se produce la enajenación de un inmueble, el importe del incremento patrimonial a efectos del IRPF no debe calcularse partiendo del valor escriturado de la operación⁷ si se demuestra la existencia de un incremento superior. Dicho extremo puede venir acreditado por informe del técnico de Hacienda, por datos resultantes de la contabilidad de la Sociedad compradora⁸ y, en el caso analizado, por la existencia de una serie de talones librados con cargo a la cuenta de la sociedad compradora en la misma fecha y por un importe coincidente con la venta. Tales circunstancias y documentos hacen mejor prueba en derecho que la escritura pública cuya eficacia se limita frente a terceros al hecho de la compraventa y a la fecha de la misma.⁹

En la transmisión de un piso a unos extranjeros, a los que les es de aplicación la LAU porque existe un contrato de arrendamiento sujeto a prórroga forzosa, el TSJ Granada (18.2.91) estima como valor de mercado a efectos de la determinación del incremento patrimonial el de capitalización que señala la parte actora, de acuerdo con el art. 53 de la LAU.

En la venta de las acciones resulta inaceptable para el TEAC (27.4.94) pretender que en las operaciones realizadas antes de la entrada en vigor de la ley 18/91 se aplique lo dispuesto en el art. 48, uno. a) cuando la venta de acciones se realice fuera de Bolsa a precio superior a cotización. Para el Tribunal la aplicación rígida del art. 20.8 de la ley 44/78¹⁰ conduciría a un resultado contrario al gravamen de la auténtica capacidad económica que la ley del Impuesto ha pretendido siempre y que se obtenía merced a la aplicación integradora de las normas generales y específicas que aquélla recogía.

No falta la discrepancia de quienes estiman que el IRPF puede tener presente el principio de capacidad económica (art. 31 de la CE), cuando no toma la renta real sino la configurada fiscalmente, sin que en modo alguno pueda afirmarse que la ley es arbitraria cuando así lo determina porque ello nos puede llevar a que, en aras de respetar dicho principio de la capacidad de pago, quede vulnerado el principio de seguridad. (art. 9.3 de la CE).¹¹

Por último cabe destacar que para acudir al valor teórico como valor de enajenación de las acciones no cotizadas en Bolsa, a juicio del TEAC (9.4.91) la Administración ha de probar previamente que el precio percibido no se corresponde con el precio normal de mercado.

C) Devengo del incremento del impuesto en la permuta

En el caso de permuta de solares por viviendas el TEAC (10.11.93) estima que el incremento gravable se origina en la fecha en que se celebra el contrato y no cuando se entrega

⁷ En el apartado II E 2) se recoge el valor de los medios de prueba de documentos públicos y privados y en el apartado IV los problemas que plantea la aplicación del art. 14.7 del TR del ITP y AJD.

⁸ El art. 31 del Código de Comercio señala que el valor probatorio de los libros de la empresa y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas de Derecho.

⁹ En esta Resolución se hace constar que la base imponible fijada en el IIVT no es una prueba real al basarse en otros métodos y en otros datos objetivos.

¹⁰ Ordenaba la aplicación del valor de cotización en Bolsa con independencia del precio real de venta.

¹¹ Así lo entiende Luis Carballada en el comentario de Jurisprudencia que realiza en el núm. 26 de la "Revista de L'Associació Professional de Tècnics Tributaris de Catalunya".

la vivienda, produciéndose en aquel momento la obligación de tributar. En el caso enjuiciado al haber pasado cinco años desde la formalización del contrato ha prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago por el citado incremento.¹²

El TEAC (25.5.94) reitera que el impuesto se devenga en el momento en que se perfecciona la permuta y concreta que el incremento es la diferencia entre el valor del solar y el del mercado de los metros edificables a entregar, sin perjuicio de gravar el aumento o disminución posterior que se produzca cuando se entreguen los pisos y locales.

Si bien ambas Resoluciones ponen de manifiesto que el devengo del impuesto se produce en el momento en que se perfecciona el contrato, fecha por tanto computable para ganar la prescripción y para la aplicación de los coeficientes correctores, es perfectamente posible en este caso aplicar el contenido de lo dispuesto el art. 26.4 de la ley 44/78, coincidente con el apartado cuatro del art. 56 de la ley 18/91 de 6 de junio¹³ ya que ninguna razón impide retrasar el pago del impuesto al momento en que se recibe la contraprestación en especie, como ocurre con la permuta.

D) Las disminuciones patrimoniales

La disminución patrimonial tiene desde el año 1985, un tratamiento especial que ha sido mantenido por la ley 18/91, por el que se permite deducir las disminuciones patrimoniales solamente con cargo a incrementos patrimoniales, ya sean regulares o irregulares. Este tratamiento ha sido objeto de duras críticas por la doctrina porque no cumple con los requisitos exigidos en el art. 31.1 de la Constitución, dado el carácter confiscatorio del impuesto cuando hace posible que algunas pérdidas nunca puedan ser compensadas en el IRPF.

Dicho problema se recrudece cuando además se aplican los coeficientes correctores para reducir las minusvalías, norma que también ha sido tachada de inconstitucional por un importante sector de la doctrina,¹⁴ sin que hasta la fecha los Tribunales se hayan definido al respecto.¹⁵

Lo que sí ha sido enjuiciado por los Tribunales es el alcance de la disminución patrimonial cuando el TS (18.5.94) estima que no existe por la diferencia existente entre el valor actuali-

¹² En esta Resolución el Tribunal estima que, aunque en el documento privado en que se formaliza la permuta no concurre ninguna de las circunstancias establecidas en el art. 1227 del CC, la Inspección en su informe complementario no pone en duda la exactitud de su fecha, corroborada por la concesión de licencia a los constructores y, en consecuencia, el inmueble objeto de la permuta dejó de pertenecer a su antiguo propietario en la fecha del contrato privado.

¹³ Ambos preceptos establecen que en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se imputarán proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlos al nacimiento del derecho. Por su parte el Art. 14 del RIRPF establece que son operaciones a plazo aquellas cuyo precio se perciba total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

¹⁴ Pedro Manuel Herrera -"Porcentajes reductores e inflación en el IRPF" EF nº 136- cita a M. Queral, J. Calero, E. Simon Costa e I. Perez Royo como defensores de la inconstitucionalidad de dicha norma.

¹⁵ La STC 214/94 que desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra diversos preceptos de la ley 18/91 no contempla los dos problemas indicados.

JURISPRUDENCIA

zado de las acciones de la que era titular el recurrente y el valor nominal de las acciones de la nueva sociedad que se le entregaron a cambio de aquellas.

Para el TS la variación patrimonial no existe al producirse una mutación de participaciones sociales donde las que se reciben, al pertenecer a una sociedad de nueva constitución, absorben el valor de las que se aportan y la obtención de renta del sujeto pasivo no supone un hecho imponible nacido de un acto jurídico o de un negocio jurídico puro sino de un concepto económico, como ciertamente es la obtención de la renta por el sujeto pasivo. Rara vez el hecho imponible para el TS está constituido por simples hechos o negocios jurídicos, de forma que la distinción que se contiene en el art. 25 de la LGT (exigencia del impuesto con arreglo a su verdadera naturaleza económica o jurídica) ha de predicarse del elemento fáctico del elemento jurídico que prevalezca en el hecho imponible para que, en ambos casos, pueda exigirse el impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza que tenía uno u otro.

Esta Sentencia ha sido objeto de duras críticas, basadas en lo indefendible que resulta negar la variación patrimonial porque las participaciones sociales que se reciben absorben el valor de las que se aportan, olvidando que no es jurídicamente igual ser titular de las acciones de una sociedad o de otra, cuando el accionariado es distinto aunque la explotación económica subyacente sea la misma.

Cuando niega el propio concepto de variación patrimonial, en el caso de que exista una diferencia entre el valor originario de las acciones adquiridas por el sujeto y el valor en el momento de la aportación, lo que evidencia la Resolución es que las normas legales de valoración del IRPF pueden ser incorrectas, en cuyo caso debió plantearse su inconstitucionalidad o apreciar una conducta en fraude de ley que debería probarse en expediente oportuno,¹⁶ pero respetando siempre la autonomía de la voluntad que ofrece nuestro ordenamiento jurídico.

Para Victoria Eugenia Combarros¹⁷ 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.

Más pacífica resulta la doctrina que hace referencia a la disminución patrimonial del avalista, como consecuencia de la ejecución de los avales, disminución que ha de imputarse para el TEAC (4.2.92) al ejercicio en el que se agotan las vías de reintegro y no en el que se produce el pago de la cantidad avalada. En parecidos términos otra Resolución (22.4.92) no per-

¹⁶ Para Alejandro Arráez debe considerarse vigente el expediente de fraude de ley y regularse de forma ágil y efectiva para evitar la ineficacia del sistema precedente, pero en modo alguno puede mantenerse la indefensión actual que está promoviendo la Administración Tributaria. -Expansión 21.2.94 "La inseguridad de Hacienda".

¹⁷ Citada por Ramón Falcón y Tella en Editorial de QF núm. 20/94.

mite considerar como disminución patrimonial la cantidad pagada por el avalista que debe hacerse constar en el Impuesto sobre el Patrimonio como derecho de crédito frente al avalado, al subrogarse aquél en todos los derechos que el acreedor tenía frente al deudor conforme a lo dispuesto en el art. 1839 del C.Civil.

Por su parte la AN (19.7.94) estima insuficiente la prueba, mediante declaraciones testificales o documentos, con la que se pretende acreditar la imposibilidad de recuperar por el avalista los importes avalados. No faltan quienes abogan por suavizar este rigor probatorio ya que en el cálculo de los rendimientos de capital inmobiliario, la reducción de los saldos de dudoso cobro cuenta con una normativa más flexible que debería ser de aplicación en casos como el que nos ocupa.¹⁸

Por último el TS (31.3.93) entiende que el descuento de una letra de cambio mediante endoso participa de una manera más natural y directa del concepto de enajenación que del de préstamo y, por tanto, ha de liquidarse como una disminución patrimonial.

E) Incrementos de patrimonio no justificados

Si bien la ley 18/91 perfecciona la regulación anterior sobre los incrementos no justificados de patrimonio, mantiene deficiencias que ya habían sido puestas de manifiesto por la doctrina.¹⁹ Para perseguir las rentas descubiertas por la Administración que han eludido su tributación en años anteriores la normativa actual ordena integrar los incrementos de patrimonio no justificados en la base imponible regular quedando por tanto sometidos a una tributación progresiva, que modifica sustancialmente el tratamiento de la ley 44/78 por el que se limitaba la progresividad del impuesto a la parte que se consideraba como renta del período.²⁰

1) Efectos de la presunción aplicable en los incrementos no justificados

Con la normativa anterior la Administración tenía que probar el período en que se había generado el incremento ya que en otro caso operaba el plazo de cinco años. Con la normativa vigente a la Administración le basta probar la existencia del incremento no justificado de patrimonio para imputarlo como renta regular del ejercicio en que se ha puesto de manifiesto, siendo el contribuyente el que tiene que probar de dónde proceden los bienes y derechos

¹⁸ Así se recoge en el comentario de la sentencia -QF núm. 14/94- poniendo de manifiesto que el art. 7 Uno A) e) del RIRPF admite como deducibles los saldos de dudoso cobro en suspensiones de pagos, quiebras y situaciones análogas en los casos de rendimientos inmobiliarios.

¹⁹ Para Antonio José Sánchez Pino -"Los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF" R.E.F núm. 142- es incomprensible que el legislador no acierte a enmendar el error de redacción, ya contemplado en la legislación anterior, de considerar incremento no justificado solamente la parte del valor que exceda del valor justificado. En el apartado V sobre los incrementos de patrimonio en el IS se pone de manifiesto el distinto tratamiento en ambos impuestos.

²⁰ Como también señala Antonio José Sánchez Pino en el artículo ya citado, no parece muy correcto utilizar la progresividad como criterio sancionador porque la integración en la base imponible regular no se adecúa en la generalidad de los casos a la realidad de los hechos, al tratarse de rentas que pueden tener su origen en distintos períodos impositivos.

JURISPRUDENCIA

para que se regularice su situación tributaria, de conformidad con la naturaleza del verdadero hecho imponible.²¹

Tendrán la consideración de incrementos de patrimonio no justificados las adquisiciones que se produzcan a título oneroso, cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados, sin que a juicio del TEAC (8.7.92) resulte suficiente para destruir la presunción el hecho de que los activos financieros fueran financiados con rentas preexistentes, ocultadas en depósitos a nombre de testaferros, de las que no se aportan pruebas.

El (TEAC 4.6.92) estima que la consideración como incremento patrimonial del bien o derecho adquirido u ocultado tiene el alcance de una presunción "iuris tantum" cuya eficacia consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración e invertir la carga probatoria. El contribuyente, de no estar de acuerdo con la aplicación por el actuario de la presunción, deberá aportar prueba suficiente para destruirla.

En el caso analizado, cuando el recurrente declara que la compraventa de valores no es más que un negocio indirecto, cuyo fin perseguido es la donación que hace el padre al interesado al alcanzar la mayoría de edad, el TEAC no alcanza a esclarecer cuáles son los motivos perseguidos para no realizar la donación mediante documento público notarial, ya que si se trataba de una economía de opción, ello supondría haber declarado en el ISD, sin ocultar la operación.

Tampoco admite el TEAC en dicha Resolución la existencia de una transmisión lucrativa ya que la prueba aportada por la Inspección consistente en la Póliza de operaciones al contado, intervenida por Agente de Cambio y Bolsa en la que consta el pago en pesetas, precio convenido y efectiva entrega de los títulos, evidencia la existencia de un contrato de compraventa entre el reclamante y su progenitor.

El TSJ Castilla La Mancha (4.5.94) enjuicia la adquisición de un automóvil en la que los pagos se han realizado por el padre del adquirente y pone de manifiesto que la presunción de incremento de patrimonio imputado no es tal sino que se trata de un regalo o donación, realizado por el padre, cuyo proceder es frecuente en nuestra sociedad y que debe tener un tratamiento tributario distinto al que se ha dado en el expediente que se revisa. Es evidente que en este caso la ausencia de pruebas documentales impiden al TEAC utilizar los argumentos esgrimidos en la Resolución anterior.

Por falta de prueba documental tampoco cabe admitir para el TSJ de Canarias (15.1.93) la explicación que el sujeto pasivo da al incremento de patrimonio no justificado, consistente en la adquisición de la nuda propiedad crediticia de una operación de cesión de créditos con el dinero en metálico que el sujeto pasivo tenía en su domicilio particular y que correspondía a ejercicios anteriores, prescritos algunos, en los que no tenía obligación de realizar declaración por el IRPF al no alcanzar como ingresos los mínimos exigidos.

²¹ Para Diego Marín-Barnuevo Fabo con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 18/91, la estructura de la norma reguladora de los incrementos de patrimonio no justificados no es la de las reglas de presunción sino la de ficciones que obran como normas de remisión, mientras que en la actualidad es idéntica a las normas materiales que establecen el tratamiento que corresponde a los restantes componentes de la renta del sujeto pasivo. -"Los incrementos de patrimonio no justificados y el régimen tributario sancionador" Crónica Tributaria núm. 71/94-.

En cuanto al incremento de patrimonio derivado de la declaración de obra nueva, a juicio del TEAC (21.7.93) debe tenerse en cuenta que el valor declarado no tiene necesariamente que coincidir con las cantidades realmente invertidas, sobre todo si, como ocurre en el caso presente la obra se ha realizado a lo largo de tres años, con una indudable elevación de los precios y el reclamante ha aportado al expediente una amplia documentación de los pagos realizados así como de las pólizas de préstamos personales suscritas en ese período que pudieran justificar la obtención de fondos para financiar la obra realizada.

La simple inclusión en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, de un año anterior, de la titularidad de determinados activos financieros (en este caso se trata de contratos de seguros de prima única) no es suficiente para anular la consideración de incremento no justificado de patrimonio, si el contribuyente no prueba la realidad de tales activos. Para el TEAC (8.9.93) dicha prueba implica justificar o su adquisición en un momento anterior ya prescrito o el origen de los recursos financieros utilizados para su adquisición. Si no se prueba la existencia de recursos financieros la presunción de incremento de patrimonio no justificado no se destruye por la simple declaración en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin que proceda en este caso aplicar los efectos de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias previstas en el art. 116 de la LGT.

2) El valor probatorio de los documentos públicos y privados

La AN (29.6.93) estima que no está acreditada ante la Administración, en virtud de lo dispuesto en el art. 1.227 del Código Civil, la fecha de los préstamos obtenidos del padre del sujeto pasivo, formalizados en documentos privados. Tampoco es suficiente la declaración del padre como prestamista en el Impuesto sobre el Patrimonio en el apartado de "créditos a tercero en su favor" al no existir relación individualizada de los deudores ni del importe de las deudas.

Siendo el único soporte probatorio de la procedencia de la liquidación impugnada la existencia de documentos privados en los que se formalizan los contratos de cesión de créditos y no habiendo reconocido por parte del sujeto pasivo la firma en ellos consignada, a juicio del TEAC (5.10.93) se debió dar cumplimiento por la Inspección a lo dispuesto en los artículos 1226 del C.Civil y 604, 606 1430 y 1433 de la ley de Enjuiciamiento Civil, según los cuales, ante la falta de reconocimiento de las firmas por la interesada, se debió acudir al cotejo pericial de la letras (solicitado por la recurrente) para acreditar la veracidad de las firmas estampadas.

Para el TEAC (23.6.92) la suscripción y desembolso de títulos valores, formalizada en escritura pública, debe estar sometida al régimen jurídico de incrementos no justificados de patrimonio al haberse realizado la adquisición por el sujeto pasivo, no en nombre propio sino a título de mandatario, en virtud de documento privado. Para el Tribunal la aportación del documento privado conteniendo un contrato de mandato, por el que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 1709 del CC., no se adquirió la titularidad de los valores que fueron financiados por el mandante, obliga a dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 1720 del CC. -todo mandatario esta obligado a dar cuenta de sus operaciones y abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud de su mandato- sin que se haya aportado prueba alguna de que se hayan transferido al patrimonio del mandante las acciones adquiridas ni de que se entregara el efectivo necesario para adquirir aquéllas.

JURISPRUDENCIA

Para el TSJ de Canarias (2.11.93) la fe notarial y por ende la de los Corredores de Comercio sólo alcanza a los aspectos fácticos que el fedatario percibe *visa et audita suis sensibus*, pero no a la veracidad intrínseca de las manifestaciones que en su presencia hagan los otorgantes. En el caso que se enjuicia, el capital de la sociedad mercantil CSA de 100 acciones figuraban en el patrimonio de la sociedad ASL, cuyos administradores certificaron que el señor JSM actuó como mandatario de la Sociedad ASL en las operaciones de compra (año 80) y venta (año 82) de 33 acciones. La Inspección de Hacienda imputa los rendimientos al señor JSM, si bien certificado por los Administradores de la Sociedad ASL el carácter de mandatario y que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades ASL incluyó el incremento patrimonial resultante de la operación, el verdadero sujeto pasivo del incremento es la Sociedad ASL y no el recurrente.

El verdadero interés del presente recurso está en que el Tribunal establece la diferenciación entre negocio fiduciario (divergencia entre el fin económico perseguido y el medio jurídico empleado) y negocio simulado (voluntad no real con acuerdo entre las partes para producir un negocio inexistente o distinto del verdaderamente realizado). Mientras el negocio simulado es un negocio simple, ficticio y absolutamente nulo, el negocio fiduciario utilizado en la operación es complejo, serio y válido y por tanto surte los efectos fiscales derivados de las consecuencias jurídicas queridas.

En la misma línea el TS (20.2.91) estima que no se puede considerar la existencia de un incremento no justificado de patrimonio a una persona física que actúa como fiduciario de una sociedad, cuando ésta ha reconocido tal hecho y ser quien facilita los correspondientes recursos financieros.

Para el TEAC (29.9.93) la información procedente de un tercero (en este caso era de una entidad bancaria) cuando no aparece la firma del contribuyente no es suficiente para acreditar la cesión de crédito ni el correspondiente incremento de patrimonio que se le pretenden atribuir.

3) El estado de origen y aplicación de fondos

El punto de partida para establecer la existencia de un incremento de patrimonio no justificado es que se demuestre que el sujeto pasivo es titular de determinados elementos patrimoniales que no poseía. El TEAC (16.5.89) entiende que la figura del incremento no justificado de patrimonio somete a gravamen aquellas inversiones no justificadas que exceden de lo que debe entenderse como renta, resultado de sumar el consumo más el ahorro.

Para el TEAC (9.2.94) no se ha probado la ocultación fiscal de los bienes patrimoniales que pueda originar un incremento no justificado de patrimonio cuando basada la presunción en el estado de origen y aplicación de los fondos²² no hay justificación suficientemente, teniendo en cuenta que dicha presunción debe ser objeto de interpretación restrictiva.

²² Tanto la Resolución del TEAC de 21.3.93 como la de 23.11.93 hacen referencia a la presunción "iuris tantum" derivada del "estado de origen y aplicación de fondos" del interesado. En el informe núm. 34/94 de la AEDAF de José Arias se afirma que "A efectos estrictamente tributarios de la presunción, el derecho a la tutela efectiva impide exigir al contribuyente una probatio diabólica, de modo que en el caso de falta de correspondencia entre renta y patrimonio declarado, bastará demostrar el origen de los rendimientos no declarados, sin que sea necesario probar que el incremento no justificado se ha financiado precisamente con dichos rendimientos".

Para justificar los incrementos de patrimonio no parece muy acertado acudir a la técnica del "estado de origen y aplicación de fondos" porque la persona física puede enmascarar operaciones realizadas en un plazo de tiempo inferior al año, plazo en el que se formulan por la empresa dichos estados.

Asimismo existe otra razón más importante como es que la renta declarada no es igual a la renta disponible. Aunque la ley 18/91 habla en su art. 49 de renta declarada, como acertadamente señalan José Paniagua y Antonio Siles²³ dicha renta no es igual a la renta disponible porque la normativa del impuesto grava unas veces rentas presuntas (como es el caso de las retribuciones en especie, rendimientos inmobiliarios presuntos...) otras admite gastos presuntos (como ocurre con las operaciones vinculadas, coeficiente de gastos del rendimiento personal...) y, por último, también existen ingresos y gastos efectivos no computables fiscalmente (lo que se produce con dietas, disminuciones patrimoniales no computables, pago del impuesto y otros tributos...). Todo ello supone que para calcular los incrementos de patrimonio no justificados habrá que atender a la renta disponible y no a la renta formal resultante de la declaración, lo que obliga a presentar la justificación del origen y de la aplicación de los fondos teniendo en cuenta dichas circunstancias.

4) Actas de Inspección y procedencia de sanciones

Las consideraciones hechas en los dos apartados anteriores tienen su lógica incidencia en la incoación de las actas de inspección. Así concretamente son nulas para el T.S. (22.7.91) las actas de conformidad que se limitan a constatar que los incrementos de patrimonio se han producido, señalando el importe y el período de generación, pero sin especificar de donde proceden dichos incrementos ni el procedimiento llevado a cabo para su cuantificación.

Si como consecuencia de una actuación inspectora se ponen de manifiesto incrementos de patrimonio no justificados, dada su especial característica como elemento de cierre para la fijación de renta gravable, se exige que la comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo por el IRPF e IP tenga el carácter de definitiva y, en consecuencia, para el TEAC (21.7.93) no podrá documentarse en acta previa.

En la misma línea la Resolución de 26.1.94 establece la improcedencia de liquidar incrementos de patrimonio no justificados con base a un acta previa y de admitir la liquidación de estos elementos al faltar la comprobación de la situación patrimonial y suficiente concreción en la documentación de las actuaciones.

Un tema objeto de debate es si procede la sanción en los incrementos de patrimonio no justificados, dado que la sanción tiene como presupuesto una presunción legal y no una realidad acreditada. Para un sector de la doctrina²⁴ es dudoso que nos encontremos ante una verdadera presunción legal pero, aunque así fuera, las conclusiones sobre la aplicación del ordenamiento sancionador no serían muy distintas ya que existiría una prueba indiciaria que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional en la materia, bastaría para formar la convic-

²³ "Los incrementos de patrimonio no justificados en el IRPF, R. Impuestos núm. 9/94,

²⁴ Vid Diego Marín-Barnuevo Fabo en el artículo ya citado.

JURISPRUDENCIA

ción judicial en un proceso penal y por supuesto la de los órganos competentes en un procedimiento administrativo sancionador.

Así lo entiende el TS (1.12.93) cuando estima procedente la imposición de la sanción en el caso de incremento no justificado de patrimonio porque no se vulnera la presunción constitucional de inocencia, dado que si el contribuyente hubiera acreditado debidamente el origen del incremento patrimonial no se hubiera producido el supuesto legalmente configurado de incremento no justificado de patrimonio.

F) Los incrementos y disminuciones de patrimonio en las actividades empresariales

1) Incrementos de patrimonio al margen de la actividad empresarial

Ante la posibilidad de que determinados incrementos de patrimonio no justificados puedan ser blanqueados considerándose rendimientos de la actividad empresarial, el TEAC (28.10.92) analiza la contabilización de una partida de 129 millones como resultado extraordinario de la actividad empresarial,²⁵ rechaza la alegación del recurrente sobre la imposibilidad de presentar la prueba de unos hechos que tienen su origen en ventas por operaciones al contado de las que no existe factura que las justifique. Al haberse incumplido lo dispuesto en el RD 2401/85 de 18 de diciembre²⁶ el TEAC estima que no puede ampararse el contribuyente en una infracción legal para justificar la falta de aportación de prueba, porque resulta rechazable la presunción de certeza de la contabilidad y de las propias declaraciones del sujeto pasivo por ausencia de justificantes.

Siguiendo la doctrina de las Resoluciones de 26 de julio y 22 de septiembre de 1988, el TEAC (6.9.94) en un supuesto de ingresos detectados en cuentas bancarias cuyo origen no explica el contribuyente, entiende que si la Administración tributaria tiene constancia de que existen diferencias entre los rendimientos determinados por el sistema de estimación objetiva singular y los realmente obtenidos, se debe permitir que el sujeto pasivo demuestre el origen de tales rendimientos, así como el período en que pudieran haberse producido. No aportándose prueba alguna del origen de dichas rentas ni que proceden de rendimientos sometidos a gravamen, resulta evidente que la parte no justificada de la renta descubierta constituye a efectos del IRPF un incremento no justificado de Patrimonio.

Si bien es cierto en cuanto a este caso que el art. 69.5 de la ley 18/91 impide el gravamen como incremento de patrimonio de las diferencias que puedan producirse entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes, tanto en el derogado sistema de estimación objetiva singular a que hace referencia la Reso-

²⁵ En el supuesto planteado el sujeto pasivo pretendía que el supuesto rendimiento de la actividad empresarial gozara de los beneficios del Fondo de Previsión para Inversiones, vigente en el momento en que hace lucir en cuentas los rendimientos extraempresariales.

²⁶ Establece la obligación de expedir facturas por las operaciones que se realicen y conservar copia o matriz de las mismas. En la actualidad dicho RD rige con las modificaciones introducidas por el RD 1624/92 de 29 de diciembre y el RD1811/94 de 2 de septiembre.

lución, como en el vigente régimen de estimación objetiva, ya sea por módulos o por coeficientes, existen obligaciones formales²⁷ que amparan la correcta aplicación de los dispuesto en el art. citado.

Cuando, como ocurre en el caso examinado, no puede probarse con los medios referidos que los rendimientos proceden de la actividad empresarial, quedan sometidos a la tributación como incremento patrimonial, todo ello con independencia de los problemas derivados de la venta de activos empresariales a que se hace referencia en el siguiente apartado.

2) Venta de activos empresariales

Una de las polémicas doctrinales que ha despertado más interés es la que se refiere a la aplicación de los coeficientes de reducción del art. 45 de la ley 18/91 del IRPF en el caso de transmisiones de activos empresariales, dado que la interpretación de la norma resulta difícil, al no poderse esgrimir su espíritu y finalidad.

Frente al criterio administrativo al que haremos referencia posteriormente, se han levantado voces autorizadas²⁸ que muestran su perplejidad sobre la no aplicación de los citados coeficientes correctores cuando está acreditada por el sujeto pasivo la desafectación de bienes y derechos de la actividad empresarial. La realidad es que hasta el momento no existe doctrina de los Tribunales económicos ni contenciosos administrativos y por tanto parece oportuno dejar constancia al menos de lo que entiende la Administración, según se deduce de las contestaciones dadas a las consultas formuladas al respecto.

La DGT en 21.10.92 "no aprecia que existe cese en el ejercicio de la actividad por el simple hecho de cambio de titular en la actividad, cuando lo que se transmite es el negocio en su conjunto, que será explotado por el siguiente titular". También estima con fecha 29.12.92 "que en la transmisión de una oficina de farmacia (derecho a ejercer la actividad, inmuebles, existencias...) no se produce desafectación de los elementos porque es la última operación empresarial, cuyo resultado es un componente más del rendimiento neto de la actividad y no un incremento o disminución al margen de la misma".

Aunque la desafectación también se produce por el cese de la actividad, la aparente contradicción que parece existir entre el art. 41.2 de la ley (*la transmisión de la totalidad del patrimonio tributa como actividad empresarial*) y el citado párrafo tercero del art. 41.3 (*la desafectación se produce en los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad*) se resuelve, si se establece la adecuada distinción entre la transmisión de la totalidad del patrimonio (art. 41.2) o algunas de sus partes (art. 41.3).

²⁷ En la Resolución se hace referencia a que no se aporta por el interesado el "libro de registro de ventas realizadas" y que se presentan determinadas facturas que no reúnen los requisitos establecidos en el RD2401/85. En la normativa actual subsisten determinadas obligaciones formales que en estimación por índices consiste en conservar copias de las facturas emitidas y en la modalidad de coeficientes, en confeccionar los libros de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes e inversión.

²⁸ Ramón Drake Drake en "Temas polémicos en el IRPF" Diario 16 del 28.11.93 espera que "el criterio de los Tribunales arroje luz sobre la interpretación de un precepto que habla del cese en el ejercicio de la actividad, que afecta al que la ejercía, pero sin vincular dicho cese al comportamiento del adquirente."

JURISPRUDENCIA

Entendemos que ambos preceptos tienen sentido si se interpreta que sólo se concede por el art. 41 de la ley el beneficio de la desafectación (aplicación en el incremento obtenido de los coeficientes del art. 45 de la ley) en aquellos casos en los que se transmiten elementos patrimoniales aislados pero no cuando se enajena la totalidad del patrimonio, por lo que resulta lógico apelar a la continuidad de la actividad por el adquirente para denegar la aplicación de los coeficientes correctores al poner de manifiesto que se ha producido la transmisión del negocio en su totalidad.²⁹

III LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A) Incrementos no justificados

En el ámbito del IS los art. 126 y 127 del RIS transforman el concepto de incremento de patrimonio no justificado en el descubrimiento de bienes ocultos simplemente no declarados, si bien el artículo 143 permite al contribuyente enervar la presunción de existencia de un incremento de patrimonio siempre que pruebe que el activo oculto ha sido financiado con deudas ocultas de terceros, aportaciones de capital no contabilizadas y beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas en el IS.³⁰

Las anteriores consideraciones aparecen confirmadas por el TEAC (12.12.89) cuando entiende que, ante la probada existencia de un vehículo propiedad de una Sociedad que no está registrado en su contabilidad, debe gravarse como un incremento de patrimonio un importe igual al valor de adquisición de dicho vehículo, sin incluir el Impuesto de Lujo, no satisfecho por el sujeto pasivo por haberse invocado su exención, aunque ésta haya resultado ser improcedente.

En la Resolución se hace referencia al valor de adquisición y no al valor del bien en el momento que se descubre, como indebidamente exige el art. 143 del RIS, que por ello ha sido objeto de crítica al estar en abierta contradicción con las normas generales de valoración que rige en la normativa mercantil (precio de adquisición o coste de producción).

B) Incrementos y disminuciones justificados

Frente a la disminución contable pero no fiscal que opera cuando el precio de rescate de las acciones es superior al valor nominal de la acción -art. 130 1º c) del RIS- ya que en este caso no estamos ante una disminución patrimonial sino ante un reparto de reservas, para el TEAC (28.10.92) si se amortizan acciones y participaciones en el capital, previa adquisición por la Sociedad, existe incremento patrimonial, contable y fiscal, cuando el precio de rescate

²⁹ Hecha la transferencia de un elemento patrimonial aislado desde el patrimonio empresarial al patrimonio privado, se disfrutará de los beneficios derivados de la aplicación de los coeficientes correctores cuando se procede a su venta, si han transcurrido mas de tres años si bien, en el caso de que se haya producido el cese en el ejercicio de la actividad, no será necesario que haya transcurrido dicho plazo para disfrutar de los beneficios de la aplicación de los coeficientes correctores.

³⁰ Este último supuesto se refiere a casos especiales, como puede ser la tributación de determinados beneficios no declarados, que han sido descubiertos en virtud de actas de inspección.

resulte inferior al valor nominal de la acción o participación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 140 1º del RIS.

Por su parte el TS (29.4.94) entiende que, en los supuestos de reducción de capital, con pago y devolución a los accionistas, la parte proporcional de las reservas que les correspondía y no han percibido acrece el beneficio de la sociedad que debe estimarse como un incremento de su patrimonio.

Es evidente que en ambos casos se producen beneficios para los accionistas que permanecen en la sociedad como consecuencia del incremento de valor de las acciones por la alícuota correspondiente que corresponde al importe que no ha sido percibido por los accionistas que se han ido de la Sociedad. En ambos casos aunque disminuya el neto patrimonial y no existan cantidades retiradas por los socios, existe un beneficio para la sociedad que lleva implícito el enriquecimiento de los socios.

C) Revalorizaciones contables

El proyecto de ley por el que va a ser objeto de modificación el Impuesto sobre Sociedades da solución a la polémica derivada de la falta de armonización entre lo dispuesto en el 126.2 del RIS, por el que se consideran incrementos patrimoniales todos lo que se pongan de manifiesto por simple anotación contable y lo dispuesto en la normativa mercantil y en el RD 1643/90 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el PGC, que impiden las revalorizaciones contables.

En el citado anteproyecto se establece como norma general de valoración el precio de adquisición o coste de producción, en línea con lo previsto en el Código de Comercio lo que implica que serán ineficaces a efectos fiscales las revalorizaciones contables voluntarias.³¹

De aprobarse el anteproyecto en los términos expuestos quedaría sin contenido la doctrina del TEAC que hace referencia a la compensación de bases imponibles negativas con revalorizaciones contables voluntarias, compensaciones que han sido admitidas a efectos fiscales en las Resoluciones de 2.7.91 y 22.7.91, porque a juicio del TEAC la legislación fiscal se limita a atribuir las consecuencias fiscales correspondientes sin entrar a considerar su validez desde el punto vista jurídico mercantil, lo que ha originado fuertes discrepancias entre la doctrina.³²

IV EL ART. 14.7 DEL TR DEL ITP (ANTIGUA DISPOSICION ADICIONAL IV DE LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PUBLICOS)

El art. 14.7 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que recoge literalmente la disposición adicional cuarta de la ley de Tasas y Precios Públicos, somete

³¹ Hasta la fecha el citado anteproyecto no incluye ninguna norma que haga referencia a la tantas veces solicitada regularización de balances.

³² Para Alfonso Gota Losada la revalorización realizada por las sociedades exige que ninguno de los socios impugne tal decisión para que sea válida y tribute con todas sus consecuencias "Algunas ideas sobre el futuro del I.S".- XX Congreso de AEDAF.- "Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho".

JURISPRUDENCIA

a tributación, bajo ciertas circunstancias, la diferencia que se produce en una transmisión onerosa entre el valor comprobado y el declarado en el documento, como si se tratara de una transmisión lucrativa. Para la doctrina dicha disposición vulnera al unísono el derecho a la presunción de inocencia y a la tutela efectiva de los tribunales y el principio de capacidad económica recogidos en los art. 24.1 y 2 y 31.1 de la Constitución.³³

Son varios los autores que abogan por utilizar otros procedimientos para sancionar el falseamiento del precio, como puede ser el agravamiento específico de las sanciones penales o administrativas que resulten procedentes. Si la ley fiscal lo estima conveniente, debe ordenar el oportuno ajuste fiscal, pero considerar que la diferencia entre el precio y el valor comprobado constituyen un incremento de patrimonio resulta excesivo, sobre todo desde el punto de vista del vendedor. En todo caso no debe olvidarse que la libertad de pactos que inspira nuestro ordenamiento privado permite realizar operaciones a un precio inferior al del mercado.

A estas consideraciones previas, que evidencian lo desafortunada que resulta la existencia de dicha norma, hay que añadir las críticas sobre la interpretación del TEAC en su aplicación en la compraventa de bienes que se realiza pro indiviso con varias personas como compradores o vendedores.

Así, concretamente la venta realizada por dos cónyuges casados, en régimen de separación de bienes, de la participación indivisa que a cada uno corresponde en el inmueble vendido supone para el TEAC (13.1.94) la existencia de un único hecho imponible, por lo que la valoración a realizar será única, así como la apreciación de los supuestos objetivos del art. 14.7 del TR del ITP, sin perjuicio del prorrateo ulterior de la liquidación entre los copropietarios.³⁴

Antecedente de dicha Resolución es la de 23.9.93 que contempla el supuesto de una venta realizada por una comunidad de ocho propietarios. Como acertadamente se ha señalado, las comunidades de bienes solamente son sujetos pasivos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 33 de la LGT, en aquellos impuestos que así se establezca, cosa que no ocurre ni en lo dispuesto en el RD 1/93 ni en el RD 3050/80, normas aprobatorias de los textos refundidos, actual y anterior, del ITP y AJD.

Asimismo, para el TEAC (2.2.94) la venta efectuada a dos adquirentes es una transmisión y por tanto un solo hecho imponible, debiendo computarse las diferencias entre el valor comprobado y el declarado por el contribuyente respecto del total del inmueble transmitido, sin perjuicio de su posterior reparto entre los diversos adquirentes en función de su cuota de participación en la cosa común.

Tanto la derogada D.A. Cuarta de la Ley de Tasas como el art. 14.7 del TR del ITP y AJD son de aplicación a diversos tributos, por lo que las normas relativas al ITP habrán de tomar-

³³ "Cuando el contribuyente efectúa una transmisión intervivos, los criterios de valoración que la Administración aplica le son desconocidos. Asimismo una norma que impone a las partes unos precios tasados con menosprecio de las leyes de oferta y demanda y de la libre voluntad de los contratantes no es la mejor defensa que de la libre empresa y del mercado puede hacerse desde el poder." (José Angel Abad ABC 7.2.94).

³⁴ Estamos ante un pronunciamiento del TEAC como consecuencia de la posición del Ministerio de Hacienda que ha recurrido múltiples Resoluciones de los TEAR en las que se sostenía que debía atenderse a la cuantía de participación de cada uno de los comuneros para aplicar lo ordenado por el citado precepto.

se en esencial consideración para discriminar luego la procedencia o no de la aplicación a otros impuestos. Es por ello que la doctrina del TEAC señalada no es probable que sea ratificada por los Tribunales contenciosos porque somete a tributación incrementos en los que, una vez efectuada la prorrata, el importe resultante puede ser inferior a los dos millones de pesetas señalados por el citado art. 14.7 del TR para considerar la existencia de incrementos patrimoniales sujetos a transmisiones a título lucrativo.

El criterio del Tribunal desconoce que cuando un bien se transmite pro indiviso a varios, aunque lo sean mediante un solo documento, existen varios negocios jurídicos, lo que supone desde la órbita fiscal que existan múltiples y diversos hechos imponible con sujetos pasivos total y absolutamente diferenciados. Si la Administración teme la existencia de fraudes en operaciones como la discutida, tiene abierto a su favor el cauce procedente, sin la utilización forzada del precepto.

En cuanto al ámbito de aplicación de dicha norma, el TEAC (9.4.91 ya recogida) estima que no era de aplicación la entonces vigentes D.A. Cuarta de la Ley de Tasas en la venta de valores al estar exentas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108 de la ley 24/88 de 28 de julio del Mercado de Valores.

Por último el TEAC (8.7.93) estima que la Disposición Cuarta de la ley de Tasas, (hoy art. 14.7 del TRITP y AJD) no afecta a las constituciones de usufructos³⁵ porque a tenor del número 3 de la Circular de 29 de diciembre de la DGT³⁶ el tratamiento tributario no procede cuando la diferencia entre el valor comprobado y el consignado por las partes afecte a transmisiones patrimoniales que tributen según lo dispuesto en el art. 7 por apartados distintos a 1 letra a) y los asimilados al apartado 2.

CONCLUSIONES

Algunas Sentencias de los Tribunales en relación con los incrementos y disminuciones patrimoniales prescinden del presupuesto de hecho y hacen prevalecer la naturaleza económica sobre la configuración jurídica. El tratamiento tributario debe ser el mismo donde la realidad económica coincide siempre que así lo disponga la norma correspondiente, pero dicha máxima no debe prosperar como simple criterio de interpretación.

El anteproyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades armoniza la normativa fiscal y contable dejando sin contenido la doctrina de los Tribunales que ha admitido las revalorizaciones contables a efectos fiscales y su compensación con las pérdidas.

En contra de lo que se deduce de la doctrina del TEAC, en la aplicación del art. 17.4 del TR del ITP y AJD, cuando un bien se adquiere o transmite pro indiviso por varias personas,

³⁵ Aunque la Resolución del TEAC se refiere al TR de 30.12.80 el actual texto de 24.9.93 mantiene idéntica redacción.

³⁶ La Audiencia Nacional en la Sentencia de 12.4.93 declaró que la citada Circular no podía ser tachada de nulidad ya que su contenido no afecta a la interpretación de la Disposición Adicional directamente, modificando o aclarando su sentido, sino que simplemente interpreta su aplicación en la vía de gestión dando instrucciones para ello, lo que sí es competencia de la DGT.

JURISPRUDENCIA

aunque lo sean mediante un solo documento, existen varios negocios jurídicos. Ello implica que a efectos fiscales existen diversos hechos imponible con sujetos pasivos absolutamente diferenciados.

Los Tribunales no han aclarado en qué medida procede la no aplicación de los coeficientes correctores a que hace referencia el art. 45.dos de la ley 18/91, cuando está acreditada por el sujeto pasivo la desafectación de bienes y derechos que estuvieron afectos a una actividad empresarial.

Los incrementos no justificados de patrimonio que están sometidos a una imposición progresiva, las disminuciones patrimoniales compensables únicamente con cargo a incrementos, y las minusvalías a las que se aplican los coeficientes correctores se derivan de preceptos cuya constitucionalidad no ha sido admitida por un importante sector de la doctrina, sin que los Tribunales hayan tomado hasta la fecha ninguna postura al respecto.

EXTRACTO DE LAS RESOLUCIONES RECOGIDAS

Delimitación del hecho imponible

TEAC (21.5.91) queda sujeto a tributar el incremento producido en la venta de finca adquirida por herencia.

TS (7.9.91) indemnización percibida por el inquilino de una vivienda a causa de la resolución voluntaria del contrato de inquilinato.

TS (17.11.93) debe de partirse de la relación prima/cantidad percibida para determinar el incremento o disminución patrimonial que se produce cuando se cobra el seguro.

TEAC (8.5.91) no existe variación patrimonial en la reducción de capital con devolución a los socios del importe en metálico.

Valor de los bienes transmitidos

TEAC (4.5.94) el valor de venta de un inmueble, es el precio efectivamente pagado.

TEAC (26.1.94) el incremento patrimonial que se produce en la enajenación de un inmueble no es el que se deriva del valor escriturado.

TSJ Granada (18.2.91) en transmisión de un piso a extranjero, se estima el valor de mercado de acuerdo con el art. 53 de la LAU.

TEAC (27.4.94) criterio aplicable antes de su entrada en vigor de la ley 18/91 de venta de las acciones fuera de Bolsa.

Devengo del impuesto en la permuta

TEAC (10.11.93) el incremento gravable se originó en la fecha en que se celebró el contrato y no cuando se entrega la vivienda.

TEAC (25.5.94) en la permuta de un solar contra la entrega de pisos o locales, el impuesto se devenga cuando se perfecciona la permuta.

Disminución patrimonial

TS (18.5.94) no existe disminución patrimonial por la diferencia entre el valor actualizado de las acciones de la que era titular el recurrente y el valor nominal de las acciones de la nueva sociedad que se le entregaron a cambio de aquellas.

TEAC (4.2.92) ha de imputarse al ejercicio en el que se agotan las vías de ejecución para el reintegro de los avales.

AN 19.7.94 estima insuficiente las declaraciones testificales o documentos para acreditar la imposibilidad de recuperar los importes que han sido avalados.

TS (31.3.93) el descuento de una letra de cambio mediante endoso puede admitirse como una disminución patrimonial.

Incrementos de patrimonio no justificados

TEAC (16.5.89) inversiones no justificadas que exceden del resultado de sumar el consumo mas el ahorro.

TEAC (4.6.92) el bien o derecho ocultado tiene alcance de presunción "iuris tantum" con dispensa de prueba para la Administración e inversión de la carga probatoria.

TSJ Castilla la Mancha (4.5.94) adquisición de automóvil por el padre del adquirente es un regalo o donación.

TEAC (9.2.94) la ocultación fiscal de los bienes que pueden originar un incremento no justificado de patrimonio, se basa en presunción según el estado de origen y aplicación de los fondos.

TEAC (21.7.93) el valor declarado de la obra nueva no tiene necesariamente que coincidir con las cantidades realmente invertidas.

TEAC (8.7.92) la presunción del hecho de que los activos financieros fueran financiados destruida con rentas preexistentes.

TEAC (8.9.93) la prueba implica justificar, o su adquisición en un momento anterior ya prescrito o el origen de los recursos financieros utilizados para su adquisición.

AN (29.6.93) no está acreditada la fecha de formalizados documentos privados y tampoco es suficiente la declaración del prestamista en el Impuesto sobre el Patrimonio.

TEAC (5.10.93) documentos privados en los que se formalizan los contratos de cesión de créditos.

TEAC (23.6.92) la suscripción y desembolso de títulos valores formalizada en escritura pública a título de mandatario, en virtud de documento privado.

TSJ de Canarias (2.11.93) la fe notarial sólo alcanza a los aspectos fácticos que el fedatario percibe.

TS (20.2.91) incremento no justificado de patrimonio en persona física que actúa como fiduciario de una sociedad.

TEAC (29.9.93) información procedente de un tercero en la que no aparece la firma del contribuyente.

JURISPRUDENCIA

T.S. (22.7.91) las actas de conformidad nulas sin especificar el procedimiento llevado a cabo para su cuantificación del incremento

TEAC (21.7.93) no podrá documentarse en acta previa incrementos de patrimonio no justificados.

TEAC (26.1.94) improcedencia de acta previa al faltar comprobación de la situación patrimonial y concreción en la documentación de las actuaciones.

TS (1.12.93) estima procedente la imposición de la sanción en el caso de incremento no justificado de patrimonio

Los incrementos y disminuciones de patrimonio en las actividades empresariales

TEAC (28.10.92) no puede el contribuyente ampararse en una infracción legal para justificar la falta de aportación de prueba.

TEAC (6.9.94) en ingresos detectados en cuentas bancarias, no aportándose prueba, la parte no justificada de la renta descubierta constituye a efectos del IRPF un incremento no justificado de Patrimonio.

Los incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre sociedades

TEAC (12.12.89) existencia de un vehículo propiedad de una Sociedad que no está registrado en su contabilidad.

TEAC (28.10.92) amortización de acciones y participaciones en el capital, previa adquisición por la Sociedad.

TS (29.4.94) reducción de capital con pago y devolución a los accionistas de dicho capital la parte proporcional de las reservas.

TEAC (2.7.91 y 22.7.91) legislación fiscal se limita a atribuir las consecuencias fiscales correspondientes sin entrar a considerar su validez.

El art. 14.7 del TR del ITP (antigua Disposición Adicional IV de la Ley de Tasas)

TEAC (13.1.94) existencia de un único hecho imponible, por lo que la valoración a realizar será única.

TEAC (23.9.93) que contempla el supuesto de una venta realizada por una comunidad de ocho propietarios.

TEAC (2.2.94) el TEAC venta efectuada a dos adquirentes que considera como una transmisión.

TEAC (9.4.91) D.A. cuarta de la Ley de Tasas en la venta de valores.

TEAC (8.7.93) estima que la Disposición Cuarta de la ley de Tasas, (hoy art. 17.4 del TRITP y AJD) no afecta a las constitución de usufructos.

UNION EUROPEA

CONVENIO DE LA UNION EUROPEA DE 23 DE JULIO DE 1990, RELATIVO A LA SUPRESION DE LA DOBLE IMPOSICION DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN CASO DE CORRECCION DE BENEFICIOS ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS

II

COMENTARIO
Luis DOCAVO ALBERTI
Abogado
Miembro de la AEDAF

1. COMENTARIO

El Texto del Convenio fue ratificado por España mediante el Instrumento de 10 de abril de 1.992, pero el Convenio no ha entrado en vigor hasta el día 1.º de enero de 1.995, después de haber sido depositado los instrumentos de ratificación por todos los Estados miembros de la U.E.

El referido Convenio tiene por objeto evitar la doble imposición entre empresas asociadas que realicen actividades entre distintos Estados contratantes, o entre empresas y sus establecimientos permanentes, y los beneficios que se hallen incluidos en la empresa de un Estado contratante, se integren o vayan a incluirse probablemente en los beneficios de la empresa de otro Estado contratante, sin respetar los principios del art. 4º.

Y según este art. 4º, cuando la empresa de un Estado contratante, bien a través de la propia empresa, o bien a través de personas que participen en la dirección, control o el capital de los beneficios, podrán incluirse en la de la empresa del Estado contratante de la controlada. Y lo mismo si la Empresa ejerciera su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente, en cuyo caso los beneficios se atribuirán a éste, evitándose así la doble imposición.

Y en ambos casos, los beneficios se determinarán, como si se tratara de empresas independientes.

Si los beneficios atribuidos a las empresas se corrigen por uno de los Estados contratantes, y no tiene su reflejo en el de la empresa del otro Estado, se puede producir una doble imposición, y para evitarla el Convenio establece un procedimiento amistoso y arbitral regula-

UNION EUROPEA

do principalmente en los arts. 6 y 7 del Convenio y completado por los arts. 8 al 14.

Por último el Convenio contiene una serie de Disposiciones finales, siendo de destacar el art. 15 que deja a salvo los Convenios existentes entre los miembros o el derecho interno que sean más favorables para evitar la doble imposición, que los términos del Convenio, por lo que sus disposiciones tienen el carácter de mínimos.

2. CONVENIO RELATIVO A LA SUPRESION DE LA DOBLE IMPOSICION EN CASO DE CORRECCION DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS

CAPITULO I

Ambito de aplicación del Convenio

Artículo 1

1. El presente Convenio se aplicará cuando, a efectos impositivos, los beneficios que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los de otro Estado contratante, por no respetarse se aplican, o bien directamente, o bien por medio de las correspondientes disposiciones de la legislación del Estado de que se trate.

2. Para la aplicación del presente Convenio todo establecimiento permanente de una empresa de un Estado contratante situado en otro Estado contratante se considerará como empresa del Estado en que se halle situado.

3. El apartado 1 será asimismo de aplicación cuando cualquiera de las empresas de que se trate haya sufrido pérdidas en lugar de realizar beneficios.

Artículo 2.

1. El presente Convenio se aplicará a los impuestos sobre la renta.

2. Los actuales impuestos a los que se aplicará el presente Convenio son, en particular, los siguientes:

a) en Bélgica:

–impôt des personnes physiques/personenbelasting,

–impôt des sociétés/vennootschapsbelasting,

–impôt des personnes morales/rechtspersonenbelasting,

–impôt des non-résidents/belasting derniet-verblijfhouders.

–taxe communale et taxe d'agglomération additionnelles a l'impôt des personnes physiques/aanvullende gemeentebelasting en agglomeratiebelasting op de personenbelasting;

L. Docavo Alberti**Convenio de la Unión Europea de...**

b) en Dinamarca

–selskabsskat

–indkomstskat til staten

–kommunal indkomstskat,

–amtskommunal indkomstskat,

–saerlig indkomstskat,

–kirkeskat,

–udbytteskat,

–resteskat,

–royaltyskat,

–frigørelsesafgift;

c) en Alemania:

–Einkommensteuer,

–körperschaftsteuer,

–gewerbesteuer, en la medida en que este impuesto esté calculado sobre los beneficios de explotación;

d) en Grecia:

–Ψδρς εισοδηματοξ Ψνσιχων προσωπων,

–Ψδρς εισοδηματοξ νομιχωμ προσων προσωπων,

–εισφορα νπερ των επν επιχειρησεωμ μδρευοηζ και αποχεμτεοηζ;

e) en España:

–impuesto sobre la renta de las personas físicas,

–impuesto sobre sociedades;

f) en Francia:

–impôt sur le revenu,

–impôt sur les sociétés;

g) en Irlanda:

–income tax,

–corporation tax;

h) en Italia:

–imposta sul reddito delle persone fisiche,

–imposta sul reddito delle persone giuridiche,

UNION EUROPEA

- imposta locale sui redditi;
- i) en Luxemburgo:
 - impôt sur le revenu des personnes physiques,
 - impôt sur le revenu des collectivités,
 - impôt commercial, en la medida en que este impuesto esté calculado sobre los beneficios de explotación;
- j) en los Países Bajos:
 - inkomstenbelasting,
 - vennootschapsbelasting;
- k) en Portugal:
 - imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas
 - derrama para os municípios sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas;
- l) en el Reino Unido:
 - income tax,
 - corporation tax.

3. El presente Convenio se aplicará asimismo a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezca tras la fecha de su firma y que vengan a añadirse a los impuestos actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán las modificaciones que se introduzcan en las respectivas legislaciones nacionales.

CAPITULO II

Disposiciones generales

SECCION 1.ª DEFINICIONES

Artículo 3.

1. A los efectos de la aplicación del presente Convenio la expresión "autoridad competente" designará a las autoridades siguientes:

- en Bélgica: le Ministre des Finances o un representante autorizado, de Minister van Financien o un representante autorizado,
- en Dinamarca: Skatteministeren o un representante autorizado,
- en Alemania: Der Bundesminister der Finanzen o un representante autorizado,

- en Grecia: Ο ΥποΥργος των Οικονομικών o un representante autorizado,
- en España: el Ministro de Economía y Hacienda o un representante autorizado,
- en Francia: le Ministre chargé du budget o un representante autorizado
- en Irlanda: The Revenue Commissioners o un representante autorizado,
- en Italia: il Ministro delle Finanze o un representante autorizado,
- en Luxemburgo: le Ministre des Finances o un representante autorizado,
- en los Países Bajos: de Minister van Financiën o un representante autorizado,
- en Portugal: o Ministro das Finanças o un representante autorizado,
- en el Reino Unido: The Commissioners of Inland Revenue o un representante autorizado.

2. Los términos que no se definen en el presente Convenio tendrán, salvo las excepciones que requiera el contexto, el significado que tienen en el Convenio celebrado por los Estados interesados en materia de doble imposición.

SECCION 2.ª PRINCIPIOS APLICABLES EN EL CASO DE CORRECCION DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS Y DE ATRIBUCION DE LOS BENEFICIOS A UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Artículo 4.

La aplicación del presente Convenio se regirá por los principios siguientes:

1. Cuando:

- a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante, o cuando,
- b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante, y cuando en uno de estos casos las dos empresas, en sus relaciones comerciales o financieras, estén binculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravados consecuentemente.

2. Cuando una empresa de un Estado contratante ejerciere su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente que esté situado en este último, se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que hubiese podido realizar si hubiera constituido una empresa diferente que hubiera ejercido idénticas o análogas actividades en condiciones idénticas o análogas y que hubiera tratado con total independencia con la empresa de la que fuere establecimiento permanente.

UNION EUROPEA

Artículo 5.

Cuando un Estado contratante tuviere intención de corregir los beneficios de una empresa en aplicación de los principios enunciados en el artículo 4, informará con la debida antelación a la empresa de su intención, y le dará ocasión de informar a la otra empresa, de forma que ésta pueda informar a su vez al otro Estado contratante.

No obstante, no habrá impedimento para que el Estado contratante que facilita la información efectúe la corrección pertinente.

Si, tras la comunicación de dicha información, las dos empresas y el otro Estado contratante aceptaren la corrección, no serán de aplicación los artículos 6 y 7.

SECCION 3.ª PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y PROCEDIMIENTO ARBITRAL

Artículo 6.

1. Cuando una empresa considerare que, en cualquiera de los casos a los que se aplique el presente Convenio, no se han respetado los principios enunciados en el artículo 4, podrá, con independencia de los recursos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes de que se trate, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que fuere un residente o en el que se hallare situado su establecimiento permanente. El caso habrá de presentarse antes de transcurridos tres años a partir de la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al artículo 1.

La empresa indicará simultáneamente a la autoridad competente si otros Estados contratantes podrían verse afectados por el caso. La autoridad competente advertirá seguidamente, sin demora, a las autoridades competentes de dichos otros Estados contratantes.

2. Si la reclamación le pareciere fundada, y si ella misma no pudiese hallar solución satisfactoria alguna, la autoridad competente se esforzará en resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente de cualquier otro Estado contratante interesado con vistas a evitar la doble imposición, con arreglo a los principios enunciados en el artículo 4. El acuerdo amistoso se aplicará sean cuales fueren los plazos previstos en el derecho interno de los Estados contratantes interesados.

Artículo 7.

1. Si las autoridades competentes interesadas no llegaren a un acuerdo por el que se evite la doble imposición en un plazo de dos años, contado a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una de las autoridades competentes de conformidad con el apartado 1 del artículo 6, constituirán una comisión consultiva, a la que encargarán que emita un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión.

Las empresas podrán utilizar las posibilidades de recurso previstas en el derecho interno de los Estados contratantes de que se trate, no obstante, cuando el caso se hubiere presentado ante algún Tribunal, el plazo de dos años a que se refiere el párrafo primero comenzará

a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos.

2. La presentación del caso a la comisión consultiva no impedirá al Estado contratante emprender o continuar, para ese mismo caso, acciones judiciales o procedimientos encaminados a aplicar sanciones administrativas.

3. Cuando la legislación interna de un Estado contratante no permitiere a las autoridades competentes el aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el apartado 1 sólo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiere desistido de dicho recurso antes de haberse dictado una resolución. Esta disposición no afectará al recurso en la medida en que se refiera a elementos distintos de los que se mencionan en el artículo 6.

4. Las autoridades competentes podrán acordar excepciones a los plazos citados en el apartado 1 con la aprobación de las empresas asociadas interesadas.

5. Cuando no se apliquen las disposiciones de los apartados 1 a 4, los derechos de cada empresa asociada, tal y como están previstos en el artículo 6, no se verán afectados.

Artículo 8.

1. La autoridad competente de un Estado contratante no se hallará obligada a entablar el procedimiento amistoso ni a constituir la comisión consultiva citada en el artículo 7 cuando algún procedimiento judicial o administrativo decida con carácter definitivo que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4, puede ser objeto de una sanción grave.

2. Cuando algún procedimiento judicial o administrativo encaminado a declarar que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de beneficios con arreglo al artículo 4, puede ser objeto de una sanción grave y al mismo tiempo se hallare en curso uno de los procedimientos citados en los artículos 6 y 7, las autoridades competentes podrán suspender el desarrollo de estos últimos procedimientos hasta la conclusión de dicho procedimiento judicial o administrativo.

Artículo 9.

1. La confusión consultiva contemplada en el apartado 1 del artículo 7 incluirá, además del Presidente:

—a dos representantes de cada autoridad competente de que se trate; este número podrá reducirse a uno mediante acuerdo entre las autoridades competentes:

—a un número par de personalidades independientes nombradas de común acuerdo, basándose en la lista de personalidades contemplada en el apartado 4, o a falta de acuerdo, mediante sorteo efectuado por las autoridades competentes de que se trate.

2. Al mismo tiempo que las personalidades independientes se nombrarán suplentes para cada una de ellas, de conformidad con las disposiciones relativas al nombramiento de personalidades independientes, para el caso en que éstas se viesen imposibilitadas para ejercer sus funciones.

UNION EUROPEA

3. En caso de sorteo, cada autoridad competente podrá recusar a cualquier personalidad independiente en alguna de las situaciones acordadas por adelantado entre las autoridades competentes de que se trate, así como en una de las situaciones siguientes:

–que dicha personalidad pertenezca a una de las administraciones fiscales implicadas, o que ejerza funciones por cuenta de una de estas administraciones;

–que tenga o haya tenido una participación importante en una o en cada una de las empresas asociadas, o que sea o haya sido empleada o consejero de una o de cada una de estas empresas;

–que no presente las suficientes garantías de objetividad para la resolución del caso o de los casos por resolver.

4. Se establecerá una lista de personalidades independientes, formada por el conjunto de personas independientes nombradas por los Estados contratantes: Con dicha finalidad, cada Estado contratante nombrará cinco personas e informará de ello al Secretario general del Consejo de las Comunidades Europeas.

Dichas personas deberán ser nacionales de uno de los Estados contratantes y residir en el territorio en el que se aplique el Convenio. Deberán ser competentes e independientes.

Los Estados contratantes podrán introducir modificaciones en la lista mencionada en el párrafo primero e informarán de ellas sin demora al Secretario General del Consejo de las Comunidades Europeas.

5. Los representantes y las personalidades independientes nombrados con arreglo al apartado I elegirán un presidente de la lista que se cita en el apartado 4, sin perjuicio del derecho de cada autoridad competente a recusar la personalidad elegida de esta forma, si concurre alguna de las situaciones que se citan en el apartado 3.

El presidente deberá reunir las condiciones que se requieran en su país para el ejercicio de las más altas funciones jurisdiccionales, o ser un jurisconsulto de notoria competencia.

6. Los miembros de la comisión consultiva deberán guardar en secreto todo aquello de que tengan conocimiento en el marco del procedimiento. Los Estados contratantes adoptarán las disposiciones adecuadas para reprimir cualquier infracción a dicha obligación de secreto. Comunicarán estas medidas a la Comisión de las Comunidades Europeas, que informará de ello a los demás Estados contratantes.

7. Los Estados contratantes adoptarán las medidas necesarias para que la comisión consultiva pueda reunirse sin demora una vez que le haya sido presentado el asunto

Artículo 10.

1. A efectos del procedimiento citado en el artículo 7, las empresas asociadas de que se trate podrán proporcionar a la comisión consultiva todas las informaciones, medios de prueba o documentos que les parezca útiles para la adopción de la decisión. Las empresas y las autoridades competentes de los Estados contratantes de que se trate deberán dar curso a cualquier solicitud de la comisión consultiva encaminada a obtener dichas informaciones, medios de prueba o documentos. Sin embargo, ello no deberá imponer a las autoridades competentes de los Estados contratantes de que se trate obligación alguna de:

- a) adoptar medidas administrativas que constituyan excepción a su legislación nacional o a la práctica administrativa nacional habitualmente seguida;
- b) proporcionar información que no pudiera obtenerse en virtud de la legislación nacional o en el marco de la práctica administrativa nacional habitualmente seguida;
- c) proporcionar información que revele un secreto comercial, industrial o profesional, algún procedimiento comercial o informaciones cuya divulgación resulte contraria al orden público.

2. Cada una de las empresas asociadas podrá, si así lo solicitare, hacerse oír o hacerse representar ante la comisión consultiva. Si la comisión lo solicitare, cada una de las empresas asociadas deberá presentarse o hacerse representar ante aquélla.

Artículo 11.

1. La comisión consultiva contemplada en el artículo 7 emitirá su dictamen en un plazo de seis meses siguientes a la fecha en que haya sido consultada.

Para su dictamen, la comisión consultiva habrá de basarse en las disposiciones del artículo 4.

2. La comisión consultiva se pronunciará por mayoría simple de sus miembros. Las autoridades competentes de que se trate podrán acordar normas complementarias de procedimiento.

3. Los gastos de procedimiento de la comisión consultiva, excluidos los gastos efectuados por las empresas asociadas, se repartirán por partes iguales entre los Estados contratantes de que se trate.

Artículo 12.

1. Las autoridades competentes partes en el procedimiento a que se refiere el artículo 7 adoptarán de común acuerdo, basándose en las disposiciones del artículo 4, una decisión que garantice la supresión de la doble imposición en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que la comisión consultiva haya emitido su dictamen.

Las autoridades competentes podrán adoptar una decisión que se aparte del dictamen de la comisión consultiva. Si a este respecto no alcanzasen acuerdo alguno estarán obligadas a atenerse al dictamen emitido.

2. Las autoridades competentes podrán acordar la publicación de la decisión citada en el apartado 1, previo consentimiento por parte de las empresas afectadas.

Artículo 13.

El carácter definitivo de las decisiones adoptadas por los Estados contratantes afectados sobre la imposición de los beneficios procedentes de una operación entre empresas asociadas no será óbice para que se recurra a los procedimientos citados en los artículos 6 y 7.

UNION EUROPEA

Artículo 14.

Para la aplicación del presente Convenio se considerará suprimida la doble imposición de beneficios:

- a) cuando los beneficios se hallen incluidos en el cálculo de beneficios sujetos a imposición en un solo Estado, o
- b) cuando el importe del impuesto al que se hallen sujetos dichos beneficios en un Estado se disminuya en un importe igual al del impuesto que los grave en el otro Estado.

CAPITULO III

Disposiciones finales

Artículo 15.

El presente Convenio no afectará al cumplimiento de más amplias obligaciones relativas a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas que puedan resultar de otros convenios de los que sean o fueren parte los Estados contratantes o del derecho interno de dichos Estados.

Artículo 16.

1. Sin perjuicio del apartado 2 del presente artículo, el ámbito de aplicación territorial del presente Convenio corresponde al que se define en el apartado 1 del artículo 227 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

2. El presente Convenio no se aplicará:

- a los territorios franceses que se mencionan en el anexo IV del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea,
- a las Islas Feroe y a Groenlandia.

Artículo 17.

Los Estados contratantes ratificarán el presente Convenio. Los instrumentos de ratificación se depositarán ante el Secretario General del Consejo de las Comunidades Europeas.

Artículo 18.

El presente Convenio entrará en vigor el primer día del tercer mes siguiente al depósito del instrumento de ratificación del Estado signatario que cumplimente en último lugar esa formalidad. El Convenio se aplicará a los procedimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 6 que se inicien con posterioridad a su entrada en vigor.

Artículo 19.

El Secretario General del Consejo de las Comunidades Europeas notificará a los Estados signatarios:

- a) el depósito de todo instrumento de ratificación;
- b) la fecha de entrada en vigor del presente Convenio;
- c) la lista de las personalidades independientes nombradas por los Estados contratantes, prevista en el apartado 4 del artículo 9, así como las modificaciones que se introduzcan en ella.

Artículo 20.

El presente Convenio se celebra por un período de cinco años. Seis meses antes de la expiración de dicho período, los Estados contratantes se reunirán para tomar una decisión sobre la prórroga del presente Convenio y sobre cualquier otra medida que eventualmente hubiera de adoptarse a su respecto.

Artículo 21.

Cada Estado contratante podrá solicitar en cualquier momento la revisión del presente Convenio. En ese caso, el presidente del Consejo de las Comunidades Europeas convocará una conferencia de revisión.

Artículo 22.

El presente Convenio, redactado en un único ejemplar en lenguas alemana, danesa, española, francesa, griega, inglesa, irlandesa, italiana, neerlandesa y portuguesa, cuyos diez textos son igualmente auténticos, se depositará en los archivos de la Secretaría General del Consejo de las Comunidades Europeas. El Secretario General remitirá una copia certificada conforme del mismo a cada uno de los Gobiernos de los Estados signatarios.

ACTA FINAL

Los plenipotenciarios de las Altas Partes Contratantes, reunidos en Bruselas, el 23 de julio de 1990, para la firma del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas,

a) han adoptado en el momento de firmar dicho Convenio, las declaraciones comunes siguientes, adjuntas a la presente acta final:

- declaración relativa al apartado 1 del artículo 4,
- declaración relativa al apartado 6 del artículo 9,
- declaración relativa al artículo 13;

UNION EUROPEA

b) han tomado nota de las declaraciones unilaterales siguientes, adjuntas a la presente acta final:

- declaración de Francia y del Reino Unido relativa al artículo 7.
- declaraciones individuales de los Estados contratantes relativas al artículo 8,
- declaración de la República Federal de Alemania relativa al artículo 16.

DECLARACIONES COMUNES

Declaración relativa al punto 1 del artículo 4

Las disposiciones del punto 1 del artículo 4 se refieren tanto al caso de que se realice una transacción directamente entre dos empresas jurídicamente distintas como al caso de que se realice una transacción entre una de las empresas y el establecimiento permanente de la otra empresa situado en un tercer Estado contratante.

Declaración relativa al apartado 6 del artículo 9

Los Estados miembros tendrán plena libertad en lo que se refiere al carácter y al alcance de las disposiciones adecuadas que adopten para la represión de cualquier infracción de la obligación de guardar el secreto.

Declaración relativa al artículo 13

Cuando, en uno o varios de los Estados contratantes de que se trate, las decisiones relativas a las imposiciones que son objeto de los procedimientos contemplados en los artículos 6 y 7 se hayan modificado después del final del procedimiento a que se refiere el artículo 6 o con posterioridad a la decisión mencionada en el artículo 12, y si de ello resultare una doble imposición con arreglo al artículo 1, habida cuenta de la aplicación del resultado de dicho procedimiento o de dicha decisión, será de aplicación lo dispuesto en los artículos 6 y 7.

DECLARACIONES UNILATERALES

Declaración relativa al artículo 7

Francia y el Reino Unido declaran que aplicarán las disposiciones del apartado 3 del artículo 7.

Declaraciones individuales de los Estados contratantes relativas al artículo 8

Bélgica.– Por «sanción grave» se entiende una sanción penal o administrativa en caso de:

–delito de derecho común cometido con una finalidad de fraude fiscal, o

–de infracción de las disposiciones del Código de impuestos sobre la renta o de decisiones tomadas para su ejecución, cometida con intención fraudulenta o con deseo de perjudicar.

Dinamarca.– La noción de «sanción grave» se entiende como una sanción por infracción deliberada de las disposiciones de derecho penal o de la legislación especial en casos que no pueden ser tratados por vía administrativa.

Por regla general, los casos de infracción de las disposiciones de la legislación fiscal podrán ser tratados por vía administrativa cuando se considere que la infracción no ocasionará una pena superior a una multa.

República Federal de Alemania.– Constituye una infracción a las disposiciones fiscales punible de una «sanción grave» cualquier acto contrario a las leyes fiscales que esté castigado con una pena de privación de libertad, con una sanción pecuniaria o con una multa administrativa.

Grecia.– Con arreglo a la legislación fiscal, una empresa es susceptible de una «sanción grave»:

1. Cuando no presente declaración o presente declaraciones inexactas sobre los impuestos, derechos a cotizaciones que, con arreglo a la normativa vigente, está obligada a retener o a abonar al Estado, o en relación con el impuesto sobre el valor añadido o el impuesto sobre el volumen de negocios o el impuesto especial sobre artículos de lujo, en la medida en que el importe global de los mencionados impuestos, derechos y cotizaciones que tenía obligación de declarar y abonar al Estado, con respecto a las transacciones u otras operaciones que se hubieren llevado a cabo en el transcurso de un semestre civil, sobrepase la cantidad de 600.000 dracamas o la cantidad de 1.000.000 de dracmas en el transcurso de un año civil.

2. Cuando no presente declaración en relación con el impuesto sobre la renta, en la medida en que el importe de la renta no declarado dé lugar al pago de un impuesto superior a las 300.000 dracmas.

3. Cuando no emita los documentos previstos en el Código de elementos fiscales.

4. Cuando emita dichos documentos con inexactitudes, tanto en lo que se refiere a la cantidad como al precio unitario o al valor, en la medida en que de dichas inexactitudes resulte una diferencia superior al 10 por 100 de la cantidad total o del valor total de los bienes o de los servicios o de la transacción en general.

5. Cuando lleve los libros de contabilidad o documentos de manera inexacta, en la medida en que se constaten dichas inexactitudes con ocasión de un control ordinario cuyo resultado se juzgue definitivo con arreglo a una resolución administrativa del litigio, como consecuencia de la expiración del plazo de que se disponía para interponer un recurso o mediante una sentencia definitiva del tribunal administrativo, y en la medida en que, para el ejercicio de que se trate, aparezca una diferencia de ingresos brutos superior al 20 por 100 con relación a lo que se haya declarado y en todo caso no inferior a 1.000.000 de dracmas.

6. Cuando no cumpla con su obligación de llevar libros de contabilidad y los documentos previstos por las disposiciones correspondientes del Código de elementos fiscales.

UNION EUROPEA

7. Cuando a fines de venta de bienes o de prestación de servicios, emita facturas o cualquier otro documento fiscal (véase el punto 3 supra) falsos, ficticios o falsificados.

Se considera como falso cualquier documento fiscal que esté perforado o sellado de la manera que sea, sin haber sido objeto de una verificación registrada en los libros de la autoridad fiscal competente, y en la medida en que la persona que tiene competencias para verificar dicho documento esté en conocimiento de dicha comisión. Se considera también falso el documento fiscal cuyo contenido y los demás elementos del original o de la copia difieran de los que figuran en la matriz de dicho documento.

Se considera como ficticio cualquier documento fiscal emitido con miras a una transacción de circulación de bienes o por cualquier otro motivo total o parcialmente inexistente o con miras a una transacción efectuada por personas distintas de las que se mencionan en el documento fiscal.

8. Cuando participe, con conocimiento de causa, ya sea del modo que sea, en la producción de documentos fiscales falsos, o cuando esté enterada de que los documentos son falsos o ficticios y participe en su emisión, sea del modo que sea, o acepte documentos fiscales falsos, ficticios o falsificados, con objeto de disimular la materia imponible.

España.— Las «sanciones graves» comprenden las sanciones administrativas por infracciones tributarias graves, así como las penas en caso de delitos contra la Hacienda Pública.

Francia.— Las «sanciones graves» comprenden las sanciones penales, así como las sanciones fiscales tales como las sanciones por ausencia de declaración tras requerimiento, por mala fe, por maniobras fraudulentas, por oposición a una inspección fiscal, por remuneraciones o distribuciones ocultas, o por abuso de derecho.

Irlanda.— Las «sanciones graves» comprenden las sanciones por:

- a) falta de declaración;
- b) declaración incorrecta hecha de manera fraudulenta o por negligencia;
- c) ausencia de libros apropiados;
- d) no presentación de documentos y de libros a efectos de inspección;
- e) obstrucción respecto de personas que ejerzan poderes conferidos por un texto legislativo o reglamentario;
- f) falta de declaración de ingresos imposables;
- g) falsa declaración hecha para obtener una reducción.

Las disposiciones legislativas que regulan, a 3 de julio de 1990, estas infracciones son las siguientes:

- la parte XXXV del Income Tax Act de 1967.
- la sección 6 del Finance Act de 1968;
- la parte XIV del Corporation Tax Act de 1976.
- la sección 94 del Finance Act de 1983.

L. Docavo Alberti**Convenio de la Unión Europea de...**

Todas las disposiciones posteriores que sustituyan, modifiquen o actualicen el código de las sanciones estarán igualmente comprendidas.

Italia.- Por «sanciones graves» se entienden las sanciones previstas por actos ilícitos constitutivos, con arreglo a la ley nacional, de un caso de delito fiscal.

Luxemburgo.- Luxemburgo considera como «sanción grave» lo que el otro Estado contratante haya decidido considerar como tal con arreglo al artículo 8.

Países Bajos.- Por «sanción grave» se entiende una sanción pronunciada por un Juez para cualquier acto, cometido intencionadamente que se mencione en el apartado 1 del artículo 68 de la Ley General sobre Impuestos.

Portugal.- El término «sanciones graves» comprende las sanciones penales y otras sanciones fiscales aplicables a las infracciones cometidas con intención fraudulenta o para las cuales la multa aplicable es de una cuantía superior a 1.000.000 de escudos.

Reino Unido.- El Reino Unido interpretará el término «sanción grave» como el que comprende las sanciones penales y las sanciones administrativas por presentación fraudulenta o negligente, a fines fiscales, de cuentas, de solicitudes de exención, de reducción o de restitución o de declaraciones.

Declaración de la República Federal de Alemania relativa al artículo 16

El Gobierno de la República Federal de Alemania se reserva el derecho de declarar, en el momento del depósito de su instrumento de ratificación, que el Convenio se aplica igualmente al Land de Berlín.

Hecho en Bruselas el 23 de julio de 1990.

ESTADOS PARTE

Países	Fecha de depósito del instrumento de ratificación
Alemania, República Federal de	28-10-1993
Bélgica	13-4-1993
Dinamarca	4-12-1992
España	14-5-1992
Francia	21-2-1992
Grecia	20-7-1994
Irlanda	17-5-1994
Italia	2-8-1993
Luxemburgo	7-7-1993
Países Bajos	12-1-1994
Portugal	28-10-1994
Reino Unido	18-12-1992

El presente Convenio entrará en vigor de forma general y para España el 1 de enero de 1995 de conformidad con lo establecido en el artículo 18 del Convenio.